

TARTU ÜLIKOOL
SOTSIAALTEADUSTE VALDKOND
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse osakond

Birgitta Ots

**MAGUSTATUD JOOGI MAKSU SEADUSE EELNÕU KOKKUSOBIVUS
EUROOPA LIIDU TOIMIMISE LEPINGU ARTIKLIS 107 SÄTESTATUD RIIGIABI
KRITEERIUMITEGA**

Magistritöö

Juhendaja: LL.M. Tanel Kalaus

Kaasjuhendaja: PhD Katre Luhamaa

Tartu

2018

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. MAGUSTATUD JOOGI MAKSU SEADUSE JA RIIGI VAHENDITEST ETTEVÕTJATELE ANTAVA ABI KRITEERIUMITE TÄIDETAVUS ELTL ARTIKLI 107 ALUSEL	10
1.1. Magustatud joogi maksu seaduse reguleerimisala ja põhjendused ELTL artikli 107 kontrolliks.....	10
1.2. Magustatud joogi maksu kui „abi“ kontsept – ettevõtja kui abisaaja mõiste magustatud joogi maksu seadusest lähtuvalt.....	14
1.3. Abi andmine riigi poolt või riigi antavatest vahenditest magustatud joogi maksu seadusest lähtuvalt.....	16
2. ABISAAJATELE EELISE ANDMINE MAGUSTATUD JOOGI MAKSUST LÄHTUVALT JA SELLE TÄIDETAVUS ELTL ARTIKLI 107 ALUSEL	18
2.1. Võimaliku eelise andmine toodetele, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri kohta, kuid mitte kunstlikke magusaineid	18
2.2. Võimaliku eelise andmine piimatoodetele hüpoteetilises olukorras, kus Euroopa Komisjon on kinnitanud vastava erandi hõlmamata soja-, teravilja- ja seemnepõhiseid taimseid jooke	24
2.3. Võimaliku eelise andmine rahvusvahelisi reise tegeva laeva- või lennuettevõtja pardal müüdavatele magustatud jookidele	30
3. MAGUSTATUD JOOGI MAKSU SEADUSE JA VALIKULISUSE KRITEERIUMI TÄIDETAVUS ELTL ARTIKLI 107 ALUSEL	34
3.1. Magustatud joogi maksu kui maksumeetme võimalik allutatus ELTL artikli 107 valikulisuse kriteeriumi kontrollile	34
3.2. Võimalik valikulisus toodetele, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri kohta, kuid mitte kunstlikke magusaineid.....	38
3.2.1. Taanis kehtestatud küllastunud rasvade maks ning selle valikulisuse seos magustatud joogi maksu maksustamislävega	39
3.2.2. Lätis kehtiv mittealkohoolsete jookide aktsiisimaks ning selle valikulisuse seos magustatud joogi maksu maksustamislävega	42

3.2.3. Ungaris kehtestatud astmeline toiduainete kontrollmaks ja tubakatoodete maks ning nende astmete valikulisuse seos magustatud joogi maksu maksustamisläve ja maksustamisastmetega	44
3.3. Võimalik valikulisus piimatoodete suhtes hüpoteetilises olukorras, kus Euroopa Komisjon on kinnitanud vastava erandi hõlmamata soja-, teravilja- ja seemnepõhiseid taimseid jooke	51
3.4. Võimalik valikulisus rahvusvahelisi reise tegeva laeva- või lennuettevõtja pardal müüdavatele magustatud jookidele	52
4. MAGUSTATUD JOOGI MAKSU SEADUSE JA KONKURENTSI KAHJUSTAMISE JA LIIKMESRIIKIDE VAHELISE KAUBANDUSE KAHJUSTAMISE KRITEERIUMI TÄIDETAVUS ELTL ARTIKLI 107 ALUSEL	57
4.1. Konkurentsi kahjustamine ja liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustamine toodete puhul, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, kuid mitte kunstlikke magusaineid	57
4.2. Konkurentsi kahjustumine ja liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustamine piimatoodete puhul hüpoteetilises olukorras, kus Euroopa Komisjon on kinnitanud vastava erandi hõlmamata soja-, teravilja- ja seemnepõhiseid taimejooke.....	62
4.3. Konkurentsi kahjustumine ja liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustumine rahvusvahelisi reise tegeva laeva- või lennuettevõtja pardal müüdavate magustatud jookide puhul	64
KOKKUVÕTE	66
KASUTATUD ALLIKAD	73
LISAD.....	81
SWEETENED BEVERAGE TAX ACT DRAFT AND ITS COMPADIBILITY WITH THE CRITERIA LISTED UNDER ARTICLE 107 OF THE TREATY ON THE FUNCTIONING OF THE EUROPEAN UNION	82

SISSEJUHATUS

8. septembril 2016. aastal teatas sellel ajal Eesti Vabariigi tervise- ja tööministrina töötanud Jevgeni Ossinovski valitsuse plaanist kehtestada erinevatele lisatud suhkruga jookidele magustatud joogi maks¹. Üheks põhjenduseks, miks magustatud joogi maks kehtestada, toodi rahva tervisega seonduv ning vajadus võidelda Eestis aina kasvava rasvumisprobleemiga². 21. sajandil arenenud riikide üheks suurimaks probleemiks võib tõepoolest lugeda rasvumist. 2014. aasta andmete kohaselt on 39% maailma täisealistest meestest ning 40% täisealistest naistest ülekaalulised³. Üks arenenud riikidele omase rasvumistõve põhjustajatest on süsivesikud. Esineb ka andmeid selle kohta, et vedelal kujul tarbitavad süsivesikud, näiteks lisatud suhkrut sisaldavad mahlad ja muud vedelikud, võivad mõjutada inimese kaalutõusu suuremal määral kui näiteks tahked, samuti süsivesikuid sisaldavad täisteratooted⁴. Seega on võimalik öelda, et vedelad süsivesikud on aina kasvava ülekaalulisuse juures olulisel kohal ning järelikult on asjakohane sealhulgas ka Eesti vajadus nimetatud probleemiga võitlemiseks.

Maailma Terviseorganisatsiooni (ingl *World Health Organization*, edaspidi: WHO) 2016. aastal avaldatud raporti kohaselt on 20%-lise maksu kehtestamisel magustatud jookidele võimalik piirata tarbimist. Tarbimise vähenemise tagajärjel väheneb ka ülekaalulisus, seda eriti noorema elanikkonna seas⁵. Järelikult on olemas empiirilised allikad, mis tõendavad seda, et teatud olukordades võivad maksumeedmed suhkru ületarbimise vähendamisel abiks olla. Seega on magustatud joogi maks kui meede asjakohane aina kasvava magustatud jookide tarbimise vastu võitlemisel.

Samas nentisid erinevad eksperdid magustatud joogi maksuga seonduvaid õiguslikke probleeme juba ajal, mil valminud polnud isegi veel seaduse esmane eelnõu. Magustatud joogi maks võib osutuda riigiabiks, mis pole Euroopa Liidu õiguse normide kohaselt lubatud. Näiteks tegid lühikese õiguslase sõnavõtu vandeadvokaadid Helmut Pikets ja Katri Paas-Mohando, kelle sõnul võis kehtestatav maks olla vastuolus nii Euroopa Liidu riigiabi reeglitega kui ka Eesti Vabariigi põhiseaduse proportsionaalsuse põhimõttega⁶. Vaatamata tugevale avalikule kriitikale valmistati seaduse eelnõuga seonduv ette lühikese ajaperioodi jooksul ning juba 2017. aasta juunis saadeti Riigikogus vastu võetud seadus Eesti Vabariigi Presidendile

¹ BNS. Ossinovski tegi ettepaneku magustatud jookidele suhkrumaksu kehtestamiseks – Postimees 08.09.2016.

² *Ibid*, 1.

³ World Health Organisation. Overweight and obesity in 2014.

⁴ Van Dam, R. M. Seidell, J. C. Carbohydrate intake and obesity. *European Journal of Clinical Nutrition* (2007) 61. (S75–S99).

⁵ World Health Organisation. Fiscal policies for diet and the prevention of noncommunicable diseases, p 9.

⁶ Paas-Mohando, K. Pikets, H. Kibemagus suhkrumaks – Äripäev 08.12.2016.

väljakuulutamiseks⁷. President Kersti Kaljulaid jättis magustatud joogi maksu seaduse välja kuulutamata⁸ ehk kasutas Eesti Vabariigi Presidendile antud vetoõigust, mille presidendipoolne rakendamine on Eesti seadusandluse tavas autori hinnangul pigem erandiks.

Juba asjaolu, et President kasutas erandlikku vahendit, et välistada õigustloova akti kehtima hakkamine, näitab, et magustatud joogi maksu seaduses on õiguslikud vastuolud. President Kersti Kaljulaidi põhjendused seaduse mitteväljakuulutamiseks olid erinevad. President viitas eelkõige põhiseaduse võrdse kohtlemise põhimõttele § 12 alusel ning ettevõtlusvabaduse põhimõttele § 31 alusel⁹. Vaatamata takistustele uue seaduse jõustumisel, arvas Jevgeni Ossinovski, et seadus on võimalik kehtestada hiljemalt 2019. aastaks¹⁰. 17. oktoobril 2017. aastal saadeti magustatud joogi maks teistkordsele menetlemisele Riigikogus. Sellel ajal Rahandusministeeriumile tehtud päringu vastuse kohaselt ei olnud plaanis valmistada ette uut eelnõud, vaid eesmärgiks oli muuta osade sätete sõnastust. Küll aga andis Vabariigi Valitsus 13. aprillil 2018. aastal teada, et magustatud joogi maksu siiski esialgu ei kehtestata¹¹. Sellest tulenevalt ei hakka magustatud joogi maks 2019. aastaks kehtima, samas pole välistatud, et meedet võidakse rakendada tulevikus.

Autori arvates võis üheks Presidendi vetoõiguse kasutamise põhjuseks vähemalt kaudselt olla ka see, et magustatud joogi maksu seaduse eelnõu oma senisel kujul on vastuolus Euroopa Liidu õigusega. Täpsemalt võib magustatud joogi maks olla vastuolus riigiabi põhimõtetega Euroopa Liidu toimimise lepingu (edaspidi: ELTL) artikli 107 alusel¹², mille kohaselt on igasugused riigiabi meetmed keelatud. Eesti on Euroopa Liidu liige, sellest tulenevalt on põhiseaduse § 3 kohaselt Eesti õigussüsteemi lahutamatuks osaks ka kõik Euroopa Liidu üldpõhimõtted ning õigusaktid¹³. Konkurentsiseadus, mille alla on koondatud ka riigiabi põhimõtetega seonduv, viitab otseselt ELTL artiklile 107¹⁴. Järelikult reguleerib riigiabiga seonduvat esmajoones ELTL.

⁷ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA.

⁸ „Magustatud joogi maksu seaduse“ väljakuulutamata jätmine. RT III, 05.07.2017, 2. Vastu võetud 03.07.2017 nr 153.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ Olop, N.-M. Ossinovski eeldab, et suhkrumaks kehtestatakse 2019. aastast – Postimees 18.09.2017.

¹¹ Kuupak, K., Punamäe, S. Valitsusliit otsustas: pakendi- ja magusamaks jäävad ära, varem plaanitud alkoholiaktsiisi tõusu ei tule – Postimees 13.04.2018.

¹² EUROOPA LIIDU TOIMIMISE LEPINGU KONSOLIDEERITUD VERSIOON. 26.10.2012. C 326/47, art 107.

¹³ Eesti Vabariigi põhiseadus. RT 1992, 26, 349. Vastu võetud 28.06.1992.

¹⁴ Konkurentsiseadus. RT I 2001, 56, 332. Vastu võetud 05.06.2001.

Tulenevalt eelnevast on magistritöö eesmärk tuvastada, kas magustatud joogi maksu seaduse eelnõus sätestatud osade erandite puhul võib olla täidetud ELTL artiklis 107 toodud riigiabi kriteeriumid ehk kas tegemist on riigiabiga ELTL artikli 107(1) sõnastusest tulenevalt.

Toiduainemaksude ja maksumeetmete üldine problemaatika pole Euroopa Liidu riigiabi reeglite seisukohalt tegelikkuses uudne. 2008. aasta seisuga oli 42% riigiabi meetmetest Euroopa Liidus antud maksumeetmete kujul¹⁵, osade autorite sõnul võib selline abi ulatuda 44%-ni¹⁶. Iga-aastaselt kulutavad liikmesriigid umbes 93,5 miljardit eurot riigiabile¹⁷. Toiduainemaksude läbi tarbijaskonna ostuharjumuste muutmist on proovitud ka teistes liikmesriikides, näiteks Taanis, Soomes, Prantsusmaal ja Ungaris¹⁸. Euroopa Komisjon avaldas oma pressiteates 2016. aastal, et Ungaris kehtestatud toiduainete kontrollmaks (ingl *foodchain inspection fee*) ja eraldi tubakatoodetele kehtestatud müügitulul baseeruv astmeline käibemaks, on vastuolus Euroopa Liidu riigiabi reeglitega¹⁹. Seega on Euroopa Komisjon juba kahel korral ametlikult leidnud, et astmeline jaemüügikaupade maksustamine lähtuvalt käivetest täidab ELTL artikli 107 kohaselt riigiabi kriteeriumid. Oluline on märkida, et magustatud joogi maksu seaduses kasutatav mehhanism on oma olemuselt sarnane Ungari näidetega.

Lisaks on võimalik tuua problemaatilisi näiteid ka konkreetselt toiduainemaksude puhul, mille eesmärgiks on olnud mõjutada elanikkonna käitumist ja panna tarbijaid tegema tervislikumaid valikuid. Taanis kehtestatud küllastunud rasvhapete maksu puhul leidis Euroopa Komisjon oma esialgses analüüsis, et tegemist on vaatamata maksu õilsale eesmärgile – rahva tervise kaitse – ELTL artikli 107 mõttes riigiabiga, sest täidetud on kõik vastava normi eeldused²⁰. Menetlus on hetkel veel pooleli. Teise näitena saab tuua Soome, kus kehtestati 2011. aastal maks maiustustele, jäätistele ja magustatud jookidele. Nüüdseks on Soome erinevatel põhjustel maksust loobunud²¹. Põhjenduste osas puuduvad ametlikud materjalid, küll aga on põgusalt riigiabiga seonduvat analüüsinud oma seisukohas ENSA (ing. k. *European Natural Soy And Plant Based Foods Manufacturers Association*), kelle sõnul andis selline maksu kehtestamine

¹⁵ Micheau, C. State aid and taxation in EU law in Szyszczak, E. (ed), Research Handbook on European State Aid Law, p 193.

¹⁶ Hancher, L., Ottervanger, T., Slot, P.J. EU State Aids, 4th Edition, p 322, 10-001.

¹⁷ Verouden, V., Werner, P. Chapter 1: Introduction – The Law and Economics of EU State Aid Control, in Verouden, V., Werner, P. (eds), EU State Aid Control: Law and Economics, pp 7/62.

¹⁸ World Health Organisation. Fiscal policies for diet and the prevention of noncommunicable diseases, p 14.

¹⁹ European Commission. State aid: Commission finds Hungary's food chain inspection fee and tax on tobacco sales in breach of EU rules. Brussels, 4 July 2016.

²⁰ European Commission. State aid SA.33159 (2011/NN) – Denmark Taxation of saturated fat in certain food products sold in Denmark, p 28.

²¹ Library of Congress. Finland: Tax on Chocolate and Sweets to Be Eliminated in 2017. 7th October 2015.

teatud turuosalistele põhjendamatu eelise võrreldes teistega, olles seeläbi vastuolus riigiabi reeglitega²².

Kokkuvõttes on võimalik öelda, et toiduainemaksudega seonduv on Euroopa Liidus aktuaalne ja vastuoluline teema, kuid hetkel veel puuduvad ühesed õiguslikud seisukohad. Riigiabi reeglid on Euroopa Liidu tasandil ühtlustatud ning tulenevad otseselt ELTL artikli 107 alusel antud määrustest. Riigiabi üle teostab kontrolli otse Euroopa Liidu Komisjon²³. Määrused on oma õiguslikult jõult ELTL artikkel 288 alusel otsekohalduvad²⁴. Seetõttu seisneb magistritöö praktiline väärtus eelkõige selles, et töö tulemusena on võimalik anda esialgne hinnang nii magustatud joogi maksu seaduse eelnõu kokkusobivusele Euroopa Liidu riigiabi reeglitega kui ka esialgne hinnang kõikidele teistele samalaadsetele tulevikus tekkivatele juhtudele Euroopa Liidus. Järelikult, isegi kui magustatud joogi maksu ei võeta Eestis lähitulevikus vastu, siis tulenevalt sellest, et riigiabiga seonduv on allutatud Euroopa Liidu õigusele, saab analüüsi tulemusi kasutada ka kõikide teiste, olemuselt sarnaste maksumeetmete puhul, kui on alust arvata, et sellised meetmed võivad oma olemuselt olla riigiabi. Oluline on see, et sellisel juhul ei pea meede isegi tingimata toiduainemaks olema, tulenevalt riigiabiga seonduva praktika ühetaolisusest, on käesoleva magistritöö tulemusi võimalik üle kanda ka teistele sarnastele maksumeetmetele, kui sellised meetmed on oma olemuselt astmelised, seotud kindla sektoriga ning sisaldavad erinevaid erandeid.

Magistritöö on jaotatud neljaks peatükiks. Esimeses peatükis analüüsib autor magustatud joogi maksu seadust kui võimalikku riigi vahenditest antavat abi, kaardistades sealjuures magustatud joogi maksu seaduse reguleerimisala ning võimalikud seosed ELTL artikliga 107. Autor defineerib nimetatud peatükis ka põhilised erandid, millest lähtuvalt analüüsitakse järgnevates peatükkides riigiabi kriteeriumite täidetavust. Teises peatükis analüüsib autor magustatud joogi maksu seadust ja võimalikku eelise andmist abisaajatele lähtuvalt esimeses peatükis defineeritud eranditest. Kolmandas peatükis annab autor ülevaate sellest, kas ettevõtjatele antavad eelised on oma olemuselt valikulisused, tuues sealjuures välja asjakohase kaasuspõhise järelevalveasutuste praktika. Viimases peatükis analüüsib autor, kas magustatud joogi maksu seaduses toodud erandid kahjustavad konkurentsi ja liikmesriikide vahelist kaubandust.

²² ENSA – European Natural Soy And Plant Based Foods Manufacturers Association. Position of ENSA on the Finnish Tax on Sweets. 25th November 2014.

²³ EUROOPA LIIDU TOIMIMISE LEPINGU KONSOLIDEERITUD VERSIOON. C 326/47, art 108.

²⁴ Craig, P.P., de Burca, G. EU law: Text, Cases and Materials Sixth Edition, p 107.

Analüüsi tulemusel on võimalik anda esmane hinnang küsimuses, kas magustatud joogi maksu seaduse kindlad erandid täidavad ELTL artikli 107 mõttes riigiabi olemise eeldused.

Magistritöös kasutatakse õigusteaduslikku võrdlevat-analüütilist meetodit. Autor analüüsib magustatud joogi maksu seaduse eelnõud ja seal toodud piirmäärasid. Seejärel võrreldakse toodud määrade kokkusobivust riigiabi kriteeriumite, ilmunud teoreetiliste materjalide ja seni eksisteeriva kohtu- ja järelevalveasutustepraktikaga. Meetodivalik on põhjendatav sellega, et just selline uurimisprobleemile lähenemine võimaldab anda uurimisküsimusele kõige objektiivsema vastuse, lähtudes sealjuures kõigist asjakohastest infoallikatest. Teema piiritlemisel lähtub autor kehtivatest Euroopa Liidu õigusaktidest, keskendudes just ELTL artiklile 107, ning magustatud joogi maksu seaduse eelnõust. Autor on analüüsist välja jättnud maksuvabastusega hõlmatud HORECA sektori (Euroopa Liidu tasandil kasutatav akronüüm ingliskeelsele terminile *Hotel/Restaurant/Catering*).²⁵ Samuti nendib autor, et tulenevalt piiritletud ligipääsust andmetele, ei määra magistritöö lõplikult erinevaid kaubaturge. Seetõttu jääb kaubaturgudega seonduv analüüs hüpoteetilisele tasandile.

Autor soovib käesolevat magistritööd kitsendada ka kahe Euroopa Liidu määruse osas. Esiteks eeldab terviklik ja lõplik riigiabi analüüs ELTL artikli 107 alusel ka analüüsi osas, kas meede võib olla vähese tähtsusega abi Euroopa Liidu vähese tähtsusega abi kontekstis²⁶. Käesolev töö ei analüüsi nimetatud erisust, sest autoril puudub ligipääs turuosaliste piisavalt täpsetele müügiandmetele. Seetõttu on keeruline *de minimis* ehk vähese tähtsusega abi kriteeriumite täituvust põhjalikult analüüsida. Seega jääks selline analüüs üksnes teoreetilisele tasandile ega annaks käesoleval juhul sisulist vastust küsimusele, kas magustatud joogi maksu puhul võiks olla tegemist vähese tähtsusega abiga, mida loetakse siseturuga kokkusobivaks abiks. Samas soovib autor märkida, et tulenevalt magustatud jookide suurtest müügiandmetest²⁷ ning eeldatavatest maksusummadest, on tõenäoline, et vähese tähtsusega abi määruks sätestatud 200 000 euro piirmäär kolme eelarveaasta kohta oleks magustatud joogi maksuga täidetud. Seega pole vähemalt esialgsel hinnangul tõenäoline, et tegemist on vähese tähtsusega abiga.

²⁵ Kuigi vähemalt hüpoteetiliselt, arvestades tänapäevase tarbija muutunud käitumisharjumusi ka seoses toidu kui teenuse ostmisega, võib esineda probleeme ka nimetatud maksuvabastusega juhul, kui on võimalik tõendada asjaomase turu teatud kattuvust magustatud jookide jaemüügituruga.

²⁶ KOMISJONI MÄÄRUS (EL) nr 1407/2013, 18. detsember 2013, milles käsitletakse Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklite 107 ja 108 kohaldamist vähese tähtsusega abi suhtes.

²⁷ LISA 1. ACNielsen Eesti OÜ. Karastusjookide turumahud 2016. aastal Eesti toidukauplustes, kioskites, tanklates.

Teiseks kitsendab autor analüüsi Euroopa Liidu üldise grupierandi määruse²⁸ osas. Kuigi ka üldise grupierandi määrus on tervikliku riigiabi analüüsi lahutamatu osa, puuduvad autoril piisavad sisendid, et põhjalikult nimetatud määruse tingimuste täitmist analüüsida. Lisaks ei kuuluks magustatud joogi maks eeldatavasti ühegi üldise grupierandi määruse alusel siseturuga kooskõlas oleva abimeetme kategooria alla, välja arvatud võib-olla teatud väikese või keskmise suurusega ettevõtjate (edaspidi: VKE) puhul, sest VKE-dele antav abi on teatud juhtudel lubatud. Järelikult on vähetõenäoline, et kohaldada saaks ka üldise grupierandi määrust. Eelnevast tulenevalt ei mõjuta viidatud kitsendused analüüsi tulemust oluliselt.

Töös kasutatavad esmased allikad on Euroopa Liidu riigiabiga seonduvad õigusaktid, eelkõige ELTL ja ELTL artikli 107 alusel antud määrused. Kuivõrd Euroopa Komisjonil on riigiabi asjades ainupädevus, tuleb analüüsi teostamisel lähtuda nii Euroopa Komisjoni kui ka Euroopa Liidu Kohtu (edaspidi: Euroopa Kohus) otsustest. Riigiabi reeglid on kogu Euroopa Liidu tasandil ühtlustatud, seega on võimalik kasutada kogu asjakohast kohtupraktikat ka Eestis kehtestatava maksu puhul. Teiseste allikatena lähtub autor asjakohasest teoreetilisest materjalidest ning turuosalisi puudutavatest statistilistest näitajatest, mille on autorile edastanud turu-uuringute ettevõtte ACNielsen Eesti OÜ. Erinevate toodete hindade määramisel kasutab autor Selver AS (edaspidi: Selver) e-poes märgitud hindu, sest Selveri puhul on tegemist suurettevõttega, mille valik ja müügiimahud on piisavalt suured, et adekvaatselt peegeldada jaemüügihindu.

Magistritööd iseloomustavad eelkõige järgmised märksõnad: riigiabi, maksumeetmed, toiduainemaksud, maksumeetmete valikulisus, Euroopa Liidu õigus.

²⁸ KOMISJONI MÄÄRUS (EL) nr 651/2014, 17. juuni 2014, ELi aluslepingu artiklite 107 ja 108 kohaldamise kohta, millega teatavat liiki abi tunnistatakse siseturuga kokkusobivaks.

1. MAGUSTATUD JOOGI MAKSU SEADUSE JA RIIGI VAHENDITEST ETTEVÕTJATELE ANTAVA ABI KRITEERIUMITE TÄIDETAVUS ELTL ARTIKLI 107 ALUSEL

1.1. Magustatud joogi maksu seaduse reguleerimisala ja põhjendused ELTL artikli 107 kontrolliks

Euroopa Liidu üheks peamiseks eesmärgiks on tõrgeteta ühisturu loomine²⁹. Sellest tulenevalt on ELTL-is sätestatud erinevaid norme, mis peavad nimetatud eesmärgi täideviimisele kaasa aitama või mis keelavad erinevaid tegevusi, mis ühisturu saavutamist või toimimist häirivad. Üheks selliseks normiks on ka ELTL artikkel 107. Erinevalt ELTL artiklitest 101 ja 102, mis on suunatud eelkõige ettevõtjate konkurentsi häiriva tegevuse keelustamisele, on ELTL artikkel 107 suunatud just liikmesriikide tegevuse korrigeerimisele³⁰. Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, et ELTL artikli 107 eesmärk on vältida liikmesriikidevahelise kaubanduse negatiivset mõjutamist olukordades, kus avalik-õiguslikud isikud on andnud teatud ettevõtjatele eelise konkurentsi rikkumise kaudu³¹.

ELTL artikkel 107(1) sätestab: „Kui aluslepingutes ei ole sätestatud teisiti, on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust.“ Seega keelab ELTL artikkel 107(1) üldplaanis igasuguse riigiabi andmise, kui selline abi pole just lubatud ELTL artikli 107(2) või 107(3) alusel või *lex specialis* vormis antava abi kujul artikli 106(2) või artikli 93 alusel³².

ELTL artikli 107 all toodud kriteeriumid on järgmised: abi peab olema antud riigi poolt või riigi vahenditest; selline abi peab andma ettevõtjatele eelise, mis on oma iseloomult valikuline; ning meede peab kahjustama konkurentsi ja liikmesriikide vahelist kaubandust³³. Tulenevalt ELTL artikli 107 sõnastusest, peavad nimetatud kriteeriumid olema kumulatiivselt täidetud. Enne kriteeriumite sisulise analüüsi juurde suundumist on vaja välja selgitada magustatud joogi

²⁹ EUROOPA LIIDU TOIMIMISE LEPINGU KONSOLIDEERITUD VERSIOON. C 326/47, preambul.

³⁰ Sörensen, K. E., Jessen, P.W., Mortensen, B.O.G., Steinicke, M. Regulating Competition in the European Union, pp 327-388.

³¹ Macnab, A. Bellamy & Child: Materials on European Union Law of Competition, p 1269; Case C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA, now Banco Exterior de España SA v Ayuntamiento de Valencia*, para 13.

³² Verouden, V., Werner, P., pp 7-62.

³³ EUROOPA LIIDU TOIMIMISE LEPINGU KONSOLIDEERITUD VERSIOON. C 326/47, art 107.

maksu võimalikud probleemkohad, mille puhul võib tegemist olla artiklis 107 kriteeriumitele vastava riigiabiga.

Lähtuvalt seaduse reguleerimisalast, käsitleb magistritöö autor järgnevalt riigiabi kriteeriumite täidetavust kolme erandi alusel. Esiteks seaduse üldisest reguleerimisalast tehtud erand ehk joogid, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri kohta, kui ei sisalda kunstlikke magusaineid. Teiseks hüpoteetilisest olukorrast, kus Euroopa Komisjon on kinnitanud erandi piimatoodetele, kuid selle erandiga pole hõlmatud soja-, teravilja-, või seemnebaasil valmistatud joogid. Kolmanda uurimiskategooriana lisab autor ka seaduse eelnõus välja toodud maksuvabastusega toodete alla kuuluva ühe erandi, mille kohaselt on maksust vabastatud magustatud joogid, mis on toimetatud rahvusvahelisi reise tegeva vee- või õhusõiduki pardale inimestele kohapeal tarbimiseks või neile pardal asuvast müügikohast kaasamüümiseks³⁴. Järgnevalt demonstreerib autor miks on eelnevalt nimetatud erandite puhul põhjendatud ELTL artikli 107 alusel riigiabi kriteeriumite kontrolli teostamine.

Esiteks lähtuvalt seaduse maksuobjektist. Magustatud joogi maksu seaduse eelnõu kohaselt on maksu objektiks magustatud jook, mille suhkrusisaldus on vähemalt 5 grammi 100 milliliitri joogi kohta või mis sisaldab magusainet³⁵. Eelnõu reguleerimisala on küllaltki lai, hõlmates nii jooke kui ka joogi valmistamiseks mõeldud valmistisi, näiteks siirupid, graanulid või pulbrid. Nomenklatuur lähtub Euroopa Komisjoni kombineeritud nomenklatuuri määrusest³⁶, kuid hõlmatud on ka kõik nomenklatuuri mitte kuuluvad suhkrut või muud magusainet sisaldavad joogid või valmistised³⁷. Magustatud joogi maks on olemuselt progressiivne ehk astmeline maks, mis on jaotatud astmeteks, lähtuvalt joogi suhkru- või magusainesisaldusest.

Suhkrusisaldusega magustatud jooke maksustatakse järgmiselt. Vähemalt 5 grammi, kuid alla 8 grammi suhkrusisalduse puhul 100 milliliitri joogi kohta on maksumääraks 0,1 eurot ühe liitri kohta³⁸. Suhkrusisaldusega magustatud jooki, milles on vähemalt 8 grammi suhkrut 100 milliliitri joogi kohta, maksustatakse 0,3 euroga ühe liitri joogi kohta³⁹.

Teise kategooriana maksustatakse üksnes magusainet või magusainet ja suhkrut sisaldavaid jooke. Magustatud jooki, mis sisaldab üksnes magusainet või sisaldab nii magusainet kui ka

³⁴ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 10 lg 8.

³⁵ *Ibid*, § 1.

³⁶ KOMISJONI RAKENDUSMÄÄRUS (EL) 2016/1821, 6. oktoober 2016, millega muudetakse tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühist tollitariifistikku käsitleva nõukogu määruse (EMÜ) nr 2658/87 I lisa.

³⁷ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 2 lg 1, 2.

³⁸ *Ibid*, § 6 lg 1.

³⁹ *Ibid*, § 6 lg 2.

suhkrut ning mille suhkrusisaldus on alla 5 grammi 100 milliliitri kohta, maksustatakse olenemata magusaine kogusest maksumääraga 0,1 eurot liitri joogi kohta⁴⁰. Sarnast jooki, mis sisaldab vähemalt 5 grammi, kuid alla 8 grammi magusainet või nii magusainet kui ka suhkrut 100 milliliitri joogi kohta, maksustatakse 0,2 euroga liitri kohta⁴¹. Viimasena maksustatakse magustatud jooki, mis sisaldab nii magusainet kui ka suhkrut ja mille magusaine- või suhkrusisaldus on vähemalt 8 grammi 100 milliliitri kohta, 0,3 euroga ühe liitri joogi kohta⁴².

Lähtudes eelnõus kehtestatud maksumäärast ning maksuobjektist endast, saab autori hinnangul järeldada, et magustatud joogid, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, on seaduse reguleerimisalast välja jäetud. Seega selliseid tooteid ei maksustata. Juhul, kui samasugune toode sisaldab lisaks alla 5 grammile suhkrule ka mingit muud magusainet, on selline toode seaduse reguleerimisalasse hõlmatud. Järelikult on võimalik öelda, et erandi on saanud kõik turul eksisteerivad tooted, mis sisaldavad üksnes alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, kuid ei sisalda muid magusaineid. Selline laiapõhjaline erand annab aluse arvata, et ELTL artikli 107 eeldused võivad olla täidetud, järelikult on nimetatud erandi analüüsimine magistritöös põhjendatud.

Järgnevalt selgitab autor, miks on oluline analüüsida olukorda, kus piimatoodete erandiga pole hõlmatud taimejoogid. Selleks tuleb lähemalt analüüsida erinevate toodete asendatavust ja võimalikku kuulumist samale kaubaturule. Euroopa Kohtu praktika kohaselt defineeritakse asjaomane turg lähtuvalt eelkõige toodete asendatavusest – kui tooted on asjaomasel turul asendatavad, loetakse neid samal turul konkureerivateks toodeteks⁴³. Mainitud hüpoteesi tõestamiseks võib teha ka teoreetilise katse suhteliste hindade muutusest, et leida selle kaudu vastus küsimusele, kas tarbijad hakkaksid lühikese aja jooksul ja kulutuste ebaolulise suurenemise tagajärjel ostma teistsugust toodet⁴⁴.

Selle ühe väljundina on tuntud SSNIP-test (ingl *small but significant and non-transitory increase in price*). SSNIP-testi puhul võetakse hüpoteetiline väike püsiv muudatus suhtelistes hindades ning hinnatakse tarbijate eeldatavaid reaktsioone sellele hinnatõusule. Selle kaudu on võimalik saada selgeid viiteid turgude määratlemisel vajalike andmete osas.⁴⁵ Reeglina mõistetakse väikese, ent märgatava hinnatõusuna 5-10%-list hinnatõusu⁴⁶. Märkida tuleb küll,

⁴⁰ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 6 lg 3.

⁴¹ *Ibid.*, § 6 lg 4.

⁴² *Ibid.*, § 6 lg 5.

⁴³ Bailey, D., Whish, R. Competition Law Seventh Edition, p 30.

⁴⁴ Komisjoni teatis asjaomase turu mõiste kohta ühenduse konkurentsioiguses (97/C 372/03) EÜT 372, 09.12.1997, lk 159.

⁴⁵ Komisjoni teatis asjaomase turu mõiste kohta ühenduse konkurentsioiguses (97/C 372/03) EÜT 372, 09.12.1997, lk 157.

⁴⁶ Hagström, M., Rüütel, R., Teder, I., lk 86.

et SSNIP-test on hüpoteetiline raamistik ning vajaminevat infot tarbijate reaalse valmiduse kohta minna üle asendustoodetele ei pruugi alati leida. Seega jääb SSNIP-testiga seonduv alati mingil tasandil hüpoteetiliseks, kuid Euroopa Komisjon on alternatiivselt lubanud kasutada ka võimalikke muid tõendeid, et aidata nõudluse asendatavust ja seeläbi võimalikku asjaomast tooteturgu määratleda⁴⁷.

Eelnevalt toodud toodete asendatavusest tulenevalt on põhjendatud Eesti riigi poolt Euroopa Komisjonilt taotletava piimatoodetele tehtava erandi analüüsimine. Lisaks piimatoodetele taotletakse erandit ka puu- ja köögiviljamahladele⁴⁸. Järelikult on seaduse reguleerimisalast jäetud välja kaks tootegruppi, vaatamata sellele, et need tootegrupid sisaldavad samuti lisatud suhkruid või muid magusaineid, kuigi magustatud joogi maksu eesmärgiks on rahva tervise kaitse läbi suhkrusisaldusega jookide tarbimise vähendamise. Puu- ja köögiviljade ja karastusjookide puhul eeldatavasti asendatavust ei eksisteeri, sest Euroopa Komisjoni varasem praktika on asetanud karastusjoogid ja puu- ja köögiviljamahlad eraldi tooteturgudele⁴⁹. Järelikult pole nimetatud erandi analüüsimine magistritöö raames põhjendatud.

Küll aga võib asendatavus ja sellest tulenevalt alus ELTL artikli 107 kriteeriumite kontrollimiseks eksisteerida seoses piimatoodetele kehtestatava erandiga. Kuigi pole kindel, millisel määral on omavahel asendatavad karastusjoogid ja piimatooted ning eeldatavasti asendatavust ei eksisteeri, siis võib probleemiks osutuda eelkõige taimejookide ja piimatoodete asendatavus. Seda eriti seetõttu, et pole kindel, kas taimejoogid on piimatoodetega seotud erandiga hõlmatud, nagu selgub käesoleva magistritöö järgmises peatükis⁵⁰. Nende tootegruppide puhul on asendatavus suuremal määral võimalik, seda vähemalt hüpoteetiliselt tasandil, kuivõrd mõlemad tootegrupid on vedelal kujul, lihtsasti tarbitavad jookidena ning sobivad eeldatavasti janu kustutamiseks. Sellest saab järeldada, et olukorras, kus seadus jõustub ning seda hakatakse rakendada, ent Euroopa Komisjon pole riigiabi luba nimetatud erandite osas andnud, maksustatakse ka kõiki nimetatud tooteid samal alusel, mis ülejäänud magustatud jooke. Sellises olukorras võimalikku eelise andmist ei esine, kuivõrd kõiki suhkrusisaldusega jooke maksustatakse võrdsetel alustel. Küll aga, kui Euroopa Komisjon annab loa riigiabi andmiseks, võib tekkida aga maksustamise vahe piimatoodete erandi raames.

⁴⁷ Ezrachi, A. EU Competition Law An Analytical Guide to the Leading Cases Fourth Edition, pp 34-35.

⁴⁸ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 2 lg 4, 5.

⁴⁹ Case COMP/M.6522 *Groupe Lactalis/Skanemejerier*; COMP/M.2504 *Cadbury Schweppes/Pernod Ricard*; COMP/M.2276 *The Coca-Cola Company/Nestle/JV*.

⁵⁰ *Intra*, lk 25.

Seda juhul kui piimatoodete erandiga pole taimejoogid hõlmatud. Järelikult on nimetatud erandi kontroll ELTL artikli 107 alusel põhjendatud.

Viimasena selgitab autor, miks on põhjendatud rahvusvahelisi vee- või õhureise tegeva ettevõtja pardal kaasaostetavate või tarbitavate magustatud jookide maksuvabastuse hõlmamine käesoleva magistritöö sisulisse analüüsi. Esiteks oli nimetatud erand üks argumentidest, miks Vabariigi President Kersti Kaljulaid seaduse vetostas⁵¹. Presidendi sõnul annab seadusandja sellise erandiga „alusetu eelise ühele sektorile ning see ei ole kooskõlas põhiseadusest tuleneva võrdse kohtlemise põhimõttega.“ Kuigi presidendi argumentatsioon põhines põhiseaduse §-l 12⁵², siis lähtuvad sarnasest loogikast ka riigiabi kriteeriumid, seega tuleks ka nimetatud maksuvabastus hõlmata magistritöö analüütilisse ossa. Teiseks, arvestades magustatud joogi maksu seaduse seletuskirja puudulikkust ning seda, kuivõrd suurel määral kaldub nimetatud erandi kehtestamine kõrvale seaduse eesmärgist, on alust arvata, et nimetatud erand võib täita riigiabiks olemise eeldused. Järelikult on põhjendatud sisulise analüüsi teostamine ELTL artikli 107 kriteeriumitest lähtudes.

1.2. Magustatud joogi maksu kui „abi“ kontseptsioon – ettevõtja kui abisaaja mõiste magustatud joogi maksu seadusest lähtuvalt

ELTL artikli 107 mõttes on termin „abi“ laia ulatusega. Liikmesriikide antavad subsidiumid ei pruugi oma vormilt olla otsesed maksed ettevõtjatele ning võivad esineda ka teistes vormides.⁵³ Kuigi üldiselt on liikmesriikidel õigus ise valida sobivad maksumeedmed, võivad need osutuda „abiks“, kui need meetmed on oma olemuslikult valikulised ja erandlikud⁵⁴. Kuigi maksumeedmete puhul pole tegu riigiabiga selle kõige otsesemas mõttes, siis nii Euroopa Komisjoni kui ka Euroopa Kohtu praktika kohaselt rakendatakse selliste meetmete analüüsil klassikalisi riigiabi analüüsi kriteeriume⁵⁵. Seetõttu lähtutakse käesoleva magistritöö analüüsi sisulises osas ELTL artikli 107 all esitatud kriteeriumite täidetavusest. Seega võib magustatud joogi maks, vaatamata sellele, et tegu on maksumeedmega, olla oma olemuselt üks võimalikest riigiabi meetmetest ning ELTL artikli 107 alusel analüüsi teostamine on põhjendatud.

ELTL artikli 107 tähenduses peavad abisaajad olema ettevõtjad. Magustatud joogi maksu seaduse kohaselt on maksukohustuslased järgnevad: magustatud joogi tootja joogi

⁵¹ „Magustatud joogi maksu seaduse“ väljakuulutamata jätmine. RT III, 05.07.2017, 2. Vastu võetud 03.07.2017 nr 153.

⁵² Eesti Vabariigi põhiseadus. RT 1992, 26, 349. Vastu võetud 28.06.1992. RT I, 15.05.2015, 2, § 12.

⁵³ Case C-237/04, *Enirisorse SpA v Sotacarbo SpA*, para 42.

⁵⁴ Macnab, p 1298.

⁵⁵ Micheau, p 195.

esmakordselt Eestis kättesaadavaks tegemisel; magustatud joogi importija; mõnest teisest Euroopa Liidu liikmesriigist joogi soetaja selle Eestis esmakordselt kättesaadavaks tegemisel⁵⁶. Kättesaadavaks tegemise all on mõeldud joogi esmakordset võõrandamist Eestis. Seega on otsene maksukohustuslane magustatud joogi maksu seaduse mõttes eelkõige joogi tootja või importija, järelikult tuleb riigiabianalüüsi puhul lähtuda võimaliku valikulise eelise saamisel just nende kahe turuosalise perspektiivist. See aga ei välista Euroopa Liidu õiguse mõttes kaudseid eelisesaajaid, kes võivad olla mõjutatud tootjate reaktsioonist maksu kehtestamisele.

Maksukohustuslased magustatud joogi maksu seaduse mõttes on ettevõtjad ka ELTL artikli 107 ja Euroopa Kohtu praktika kohaselt. Euroopa Kohus on määratlenud ettevõtja kui termini sisu eelkõige ettevõtja tegevusest lähtuvalt – ettevõtjaks olemine ei sõltu õiguslikust seisundist ning ettevõtjate rahastamise viisidest, oluline on vaid majandustegevusega tegeleva üksuse olemasolu⁵⁷. Praktikast tulenevalt on korduvalt märgitud, et juhul, kui isik osaleb turul mingite kaupade või teenuste pakkujana, on tegemist ettevõtjaga ELTL artikli 107 tähenduses⁵⁸. Käesoleval juhul osalevad magustatud jookide tootjad või importijad kaupade pakkujatena magustatud jookide kaubaturul, järelikult loetakse neid isikuid ettevõtjateks riigiabi reeglite tähenduses. Lisaks saab nentida, et sellised isikud tegelevad majandustegevusega magustatud jookide müümise ja kättesaadavaks tegemise kaudu. Seega on magustatud jookide tootjad ja importijad ettevõtjad ELTL artikli 107 mõttes.

Kui tegu on ettevõtjatega Euroopa Liidu õiguse mõttes, siis järgnevalt tuleb analüüsida, millised võiksid olla abisaajad ning kuidas neile riigiabi antakse. Maksumeetmete puhul loetakse potentsiaalseteks abisaajateks ettevõtjad, kes pole kohustatud nimetatud maksu maksma⁵⁹. Magustatud joogi maksu puhul on selleks ettevõtjad, kes toodavad või impordivad Eestisse selliseid tooteid, mis ei kuulu seaduse reguleerimisalasse või millele on seadusest tulenevalt antud erand. Arvestades käesoleva magistritöö analüütilise osa kolme analüüsitavat erandit, saavad otsesed abisaajad olla eelkõige ettevõtjad, kelle tooted sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri joogi kohta, kuid ei sisalda magusaineid; ettevõtjad, kes toodavad magustatud piimatooteid ning ettevõtjad, kelle magustatud jooke müüakse rahvusvahelisi reise tegeva laeva- ja lennuettevõtja pardal. Lisaks otsestele abisaajatele võivad eksisteerida ka kaudsed abisaajad, kes pole küll otseselt abimeetmega seotud, kuid saavad kaudselt

⁵⁶ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 5 lg 1.

⁵⁷ TEAVE EUROOPA LIIDU INSTITUTSIOONIDELT, ORGANITELT JA ASUTUSTELT EUROOPA KOMISJON Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (2016/C 262/01), C7262/3, lk 3.

⁵⁸ Case C-118/85 *European Commission v Italy*, para 7; Case C-35/96 *European Commission v Italy*, para 36; Joined Cases C-180/98 to C-184/98, *Pavel Pavlov and Others v Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten*.

⁵⁹ *Supra*, lk 14-15.

abimeetmest kasu⁶⁰. Antud hetkel võivad selleks olla erinevad ettevõtjad, kelle kasu tuleneb osadele ettevõtjatele antavast maksuvabastusest.

1.3. Abi andmine riigi poolt või riigi antavatest vahenditest magustatud joogi maksu seadusest lähtuvalt

Riigiabi peab olema antud riigi poolt või riigi vahenditest. Riigiabi reeglite kohaselt on riigi vahenditest otseselt või kaudselt eelise andmine ning meetmete omistatavus riigile kaks eraldi tingimust⁶¹. Järelikult tuleb esmalt tuvastada, millise olukorraga on käesoleval juhul tegu.

Magustatud joogi maks on olemuselt riiklik maks, sest see on kehtestatud riigi poolt. Üldiselt on maksumeedmed osa riigi fiskaalsuveräänsusest ning liikmesriigid pole Euroopa Liidule andnud pädevust maksumeedmetega seonduvasse sekkuda⁶². Küll aga võib maksumeede olla vaadeldav riigiabina, kui abisaaja saab sellest mingisuguse eelise. Kuivõrd maksumeedmed pole klassikalises mõttes riigiabi meetmed, on nende puhul võimalik anda ettevõtjatele eelis nii otsesel kui ka kaudsel kujul⁶³. Kohtupraktika on olukorda kirjeldanud kui muutust turutingimustes, mis on tekkinud teatud ettevõtjatele eelise andmise tulemusel ning mis manifesteerub riigi maksutulu kaos⁶⁴, mille tagajärjel väheneb riigieelarve.⁶⁵ Seetõttu ei saa maksumeedmete puhul rääkida positiivsest riigiabist, vaid selline riigiabi eksisteerib „negatiivse abi“⁶⁶ kujul ehk nimetatud riigil jääb mingisugune maksutulu saamata⁶⁷.

Maksumeedmete puhul laekub maksutulu riigile maksukohustuslastelt. Magustatud joogi maksu puhul on maksukohustuslasteks kas seaduse reguleerimisalasse kuuluvaid tooteid tootvad ettevõtjad või selliseid tooteid importivad ettevõtjad. Maksukohustuslased peavad maksu tasuma igakuiselt⁶⁸. Olukorras, kus teatud ettevõtjad on maksukohustuslaste ringist välja arvatud, ei laeku riigikassasse nimetatud maksu, seega riik kaotab teatud maksutulu.

Olukord on selline nii nende toodete puhul, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote puhul kui ka Euroopa Komisjoni erandiga hõlmatud piimatoodete puhul ning ka magustatud jookide puhul, mis toimetatakse rahvusvahelisi vee- ja õhureise tegeva ettevõtja

⁶⁰ Case C-156/98 *Federal Republic of Germany v Commission of the European Communities*, paras 26-27; Case-382/99 *Netherlands v European Commission*, paras 60-66.

⁶¹ TEAVE EUROOPA LIIDU INSTITUTSIOONIDELT, ORGANITELT JA ASUTUSTELT EUROOPA KOMISJON Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (2016/C 262/01), C7262/9, lk 9.

⁶² Case C-308/01 *GIL Insurance Ltd. v Commissioners of Customs and Excise*, para 78.

⁶³ Micheau, p 196.

⁶⁴ Case C-156/98, *Federal Republic of Germany v Commission of the European Communities*.

⁶⁵ Micheau, p 197.

⁶⁶ Hancher, L., Ottervanger, T., Slot, P.J, p 335, 10-013.

⁶⁷ Case C-159/01 *The Netherlands v European Commission*, AG Léger Opinion, para 84.

⁶⁸ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 8 lg 1.

pardale. Need ettevõtjad pole kohustatud maksu tasuma. Seega on võimalik öelda, et kui abisaajad saavad turul potentsiaalse eelise, siis selline eelis on antud riigi poolt, sest riik on läbi seadusandluse andnud abisaajatele vastava erandi üldisest maksusüsteemist, käesoleval juhul erandi magustatud joogi maksu seaduse reguleerimisalast. Abi on lisaks antud riigi vahenditest negatiivse abi kujul, sest nagu eelnevalt toodud, laekub iga maksumeetme all antud ettevõtja maksukohustuslasena mittedefineerimisel riigieelarvesse vähem raha, seega riik annab selle raha negatiivse abi kujul ja ettevõtjatele jääb rohkem vahendeid kätte. Sama seisukohta on kinnitanud ka Euroopa Kohus, leides, et riigi vahendite tegelik üleminek (otsene toetus või subsidium) ei ole vajalik, sest piisab ka riigituludest loobumisest või riigile muidu makstavatest vahenditest loobumisest⁶⁹.

Kokkuvõttes on võimalik nentida seda, et juhul, kui magustatud joogi maks on olemuselt valikuline meede, mis annab eelise teatud ettevõtjatele, on selline eelise andmine võimalik omistada riigile. Järelikult on tegemist olukorraga, kus abi on antud riigi antavatest vahenditest.

⁶⁹ Case C-83/98 P, *France v Ladbroke Racing Ltd and European Commission*, paras 48-51.

2. ABISAAJATELE EELISE ANDMINE MAGUSTATUD JOOGI MAKSUST LÄHTUVALT JA SELLE TÄIDETAVUS ELTL ARTIKLI 107 ALUSEL

2.1. Võimaliku eelise andmine toodetele, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri kohta, kuid mitte kunstlikke magusaineid

Euroopa Kohtu praktika on sisustanud eelise mõistet riigiabi kaasustes väga laialt. Eelis kui selline riigiabi kaasuste puhul tähendab esmajoones seda, et abisaaja on saanud majandusliku eelise, mida ta poleks normaalturutingimustes saanud⁷⁰. Sealjuures pole oluline, kas abisaaja olukord on tegelikkuses parem või halvem pärast meetme rakendamist. Loeb ainult, kas konkreetne abimeede on andnud eelise teatud ettevõtjatele, jättes samal ajal faktiliselt või juriidiliselt sarnased ettevõtjad vastava eeliseta⁷¹. Eeliseta jäämisest võivad ettevõtjad olla ulatuslikult mõjutatud, sest riigiabist tuleneval eelisel on võimekus mõjutada turgu ja konkurentsi laiaulatuslikumalt kui pelgalt abisaaja muutunud olukord. See tähendab, et eelisest ilmajäänud ettevõtjate positsioon turul võib riigiabist tulenevalt halveneda. Aga ka seda, et eelis võib oma olemuselt mõjutada kolmandaid turuosalisi positiivselt, andes neile näiteks kaudse eelise läbi teatud toodete või tootjate eelistamise⁷². Riigiabi kaasuste puhul, analüüsides abisaajale eelise andmist, kasutatakse reeglina eelise defineerimiseks turumajandusliku investori põhimõtet (ingl *market economy investor principle* või *private investor test*)⁷³. Selle printsiibi abil on võimalik öelda, kas erasektori ettevõtja oleks sarnastel tingimustel sarnase tehingu sõlminud, nagu riik on abi andes teinud⁷⁴. Kui jah, siis ei loeta meedet riigiabiks, kuivõrd puudub eelise andmine ettevõtjatele.

Samas maksumeetmete puhul pole see asjaomase turu puudumise tõttu reeglina võimalik⁷⁵. Kuivõrd ka magustatud joogi maksu puhul puudub spetsiifiline turg (tegemist on riikliku maksuga, kus meede annab oma olemuselt abisaajatele abi negatiivsel kujul, kui sellised abisaajad on mingil põhjusel maksu maksmise kohustusest välja jäetud), pole võimalik nimetatud meetme puhul tüüpilise erainvestori käitumist analüüsida. Seega tuleb leida alternatiiv „eelise“ kui kriteeriumi analüüsiks. Kuna maksumeetmete puhul puuduvad spetsiifilised subsiidiumid, tuleb eelise väljaselgitamiseks analüüsida erinevatele turuosalistele

⁷⁰ Case 92/11/EC, *Toyota*; Case T-473/12 *Aer Lingus Ltd v European Commission*; Case T-500/12 *Ryanair Ltd v European Commission*.

⁷¹ Sörensen, K. E., Jessen, P.W., Mortensen, B.O.G., Steinicke, M., pp 327-388.

⁷² Verouden, V., Werner, P., pp 7-62.

⁷³ Macnab, p 1279.

⁷⁴ Hancher, L., Ottervanger, T., Slot, P.J, p 104, 3-081.

⁷⁵ *Ibid*, p 337, 10-016.

võimaldatud maksuvabastusi⁷⁶. Tavaliselt on sellise maksuvabastuse taga erinev maksustamine tavalise maksukohustuslase ja maksuvabastuse saanud ettevõtja vahel⁷⁷. Kuivõrd kohtupraktika kohaselt ei pea eelis olema antud otsesel kujul, vaid võib olla antud ka sarnast efekti omades kaudsel kujul⁷⁸, saab kaasusepõhisel analüüsil leida ka maksumeetmete puhul potentsiaalse eelise andmise abisaajale. Seetõttu peab magustatud joogi maksu puhul käsitlema seaduses toodud maksuvabastusi eranditena üldisest maksumeetmest.

Magustatud joogi maksu seaduse § 1 kohaselt maksustatakse nimetatud maksuga jooki, mille suhkrusisaldus on vähemalt 5 grammi 100 milliliitri joogi kohta⁷⁹. Seega on seaduse reguleerimisalast välja jäetud kõik tooted, mis sisaldavad küll suhkrut, kuid seda alla 5 grammi 100 milliliitri kohta, ning ei sisalda sealjuures muid magustajaid. Seadusandja on sellist maksumäära põhjendanud eelkõige sellega, et pooleliitrise karastusjoogi tarbimisel, mis on Eesti jaevõrgus kõige enam levinud suurus, ületab inimene tervisliku päevase lisatud suhkrute koguse juhul, kui toote suhkrusisaldus on üle 5 grammi 100 milliliitri toote kohta⁸⁰. Seega põhineb maksulävi eelkõige tervislikkuse argumendil, andes tarbijatele võimaluse tarbida päevas vähemalt ühe pooleliitrise lisatud suhkruga joogi maksuvabalt, kui selle toote suhkrusisaldus ei ületa 5 grammi ning kui selline toode ei sisalda muid magustajaid. Kõik maksumeetme raames kehtestatud erandid peavad olema objektiivselt põhjendatud selles osas, miks on kaldutud üldisest maksumäärast kõrvale, sest igasugune erikohtlemine *per se* võib osutuda teatud ettevõtjatele eelise andmiseks⁸¹. Seadusandja kohaselt pole aga tegu erandiga, sest 5 grammi suhkru määr on magustatud joogi maksu üldiseks maksuläveks. Samuti esineb Rahandusministeeriumi sõnul objektiivne põhjendus vastava läve kehtestamiseks – rahva tervis.

Autori arvates eksisteerib probleem nimetatud maksumäära lati seadmisega siiski, sest ettevõtjatele antava eelise analüüsimisel pole maksu eesmärk tegelikkuses oluline⁸². Eelnevalt on töös tuvastatud, et magustatud joogi maksu puhul on tegemist riigi poolt antava abiga, juhul kui selle abi andmisel esineb mingi eelis. Eelis riigi vahenditest võib eksisteerida isegi siis, kus maksusüsteemi esmane eesmärk pole fiskaalne ehk tuua riigile maksutululu, vaid ka siis, kui eesmärgiks on reguleerida ettevõtjate tegevust, seda näiteks läbi keskkonnavalade

⁷⁶ Micheau, p 197.

⁷⁷ Macnab, p 1299.

⁷⁸ Case C-200/97 *Ecotrade v Altiforni e Ferriere di Servola*, para 34.

⁷⁹ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 1.

⁸⁰ Klaos, K., Isand, D., Kaarna, R. Tervisekäitumist mõjutava maksustamise analüüs ning magustatud jookide maksu kontseptsioon, lk 15.

⁸¹ Macnab, p 1300.

⁸² Bacon, K. *European Union Law of State Aid* Third Edition, p 64, 2.103.

maksustamise⁸³. Maksu eesmärgiga seonduv on relevantne alles valikulisuse kriteeriumi analüüsimisel, järelikult analüüsib autor seda lähemalt peatükis 3.

Tõepoolest, maksumäära seadmine 5 grammi juurde ei mõjuta kõrge suhkrusisaldusega limonaade, mida seaduseelnõu kohaselt niikuinii maksustataks. Probleem eksisteerib eelkõige toodete puhul, mille suhkrusisaldus asub seaduse reguleerimisala piirimail niimoodi, et sarnaste omadustega toodete puhul tekib maksustamisel teatav diferents. Heaks näiteks on tootegrupina magustatud veetooted (ingl *near water products*), millele on reeglina lisatud erinevaid suhkruid või muid magustajaid. Magistritöö valmimise seisuga on kaks suurimat magustatud veetoodete tootjat Eesti turul on AS A. le Coq (edaspidi: A. le Coq) ja Saku Õlletehas AS (edaspidi: Saku)⁸⁴. A. le Coq toodab kaht tüüpi magustatud veetooted – Aura Fruit ja Vitamineral. Aura Fruit maasika-basiiliku maitsega sisaldab näiteks 4,1 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta⁸⁵, küll aga tuleb nentida, et ülejäänud A. le Coq Aura Fruit maitset ületavad 5-grammilise suhkrusisaldusega joogi piiri ning sisaldavad keskmiselt 6 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, kuuludes seeläbi seaduse kehtima hakkamisel maksustamisele. Vitamineral tooted aga sisaldavad kõikides maitsekategooriates alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta⁸⁶, seega maksu kehtestamisel selliseid tooteid ei maksustataks üheski maitsekategoorias. Seega saab öelda, et maksu kehtestamisel õnnestub A. le Coqil vähemalt mingis ulatuses jääda maksu reguleerimisalast välja. Ka Saku toodab kaht tüüpi maitseveet – Vichy Fresh ja Vichy Vitamin. Vichy Freshi puhul on toodete keskmine suhkrusisaldus maitsekategooriate kaupa üle 5 grammi 100 milliliitri toote kohta, ulatudes näiteks õunamaitselise variandi puhul 8,9 grammi 100 milliliitri kohta⁸⁷. Vichy Vitamini puhul on keskmine suhkrusisaldus 100 milliliitri toote kohta üle 5 grammi⁸⁸.

Seega olukorras, kus magustatud joogi maks võetakse vastu, maksustatakse kõiki Saku magustatud veetooted, kuid A. le Coqi puhul ainult osasid. Samuti ei aita siinkohal seaduse üleminekusätteid, sest need reguleerivad maksumäära, kuid mitte maksustamisvahemikke⁸⁹.

Seega saab öelda, et maksu kehtestamisel hakatakse Sakut ja A. le Coqi kui maksukohustuslasi erinevalt kohtlema nende olemuslikult väga sarnaste, kui suhkrusisalduselt vähesel määral erinevate toodete tõttu. A. le Coq saaks sellises olukorras eelise Saku ees, kuivõrd Saku oleks

⁸³ Case C-159/01 *Netherlands v European Commission*, para 51.

⁸⁴ Creditinfo. Trendid, mis mõjutavad joogitootjate äri, 2015.

⁸⁵ A. le Coq. Aura Fruit maasika-basiiliku.

⁸⁶ A. le Coq. Vitamineral Power.

⁸⁷ Selver. Veed.

⁸⁸ *Ibid.*

⁸⁹ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 13 lg 1.

kohustatud tasuma mitmete olemuslikult sarnaste toodete pealt maksu, mida A. le Coq tasuma ei peaks. Eeldatavasti, kuivõrd A. le Coqi tooteid ei maksustataks, poleks ettevõtjal põhjust suurendada ka toodete hinda, et kuidagi nimetatud maksukulu katta. Seeläbi oleks A. le Coqil võimalik oma magustatud veetooteid – Vitaminali ja vähemalt ühte Aura Fruiti seeria jooki – odavamalt müüa, samal ajal kui Saku oleks eeldatavasti kohustatud hinda hulgimüügiturul tõstma, et katta magustatud joogi maksu maksmisest tekkivat lisakulu. Samas on võimalik ka see, et A. le Coq tõstab samuti kõikide oma magustatud veetoodete hindu. Sellisel juhul on A. le Coqil võimalik maksu alt vabastatud toodetelt teenida suuremat kasumit. Järelikult on võimalik öelda, et A. le Coq on saanud tänu magustatud joogi maksule eelise ning üks negatiivse abi kumulatiivsetest eeldustest on täidetud.

Loomulikult on võimalik argumenteerida, et Sakul on võimalik oma toodete suhkrusisaldust vähendada tasemeni, kus need jääksid maksu reguleerimisalast välja nii nagu A. le Coqi magustatud veetooted. See on olnud ka seadusandja üheks eesmärgiks sellise maksumäära ja astmelise maksusüsteemi kehtestamisel üldiselt⁹⁰. Seega on võimalik, et Saku suudab aja jooksul oma maitseveetoodete suhkrusisaldust vähendada ning A. le Coq ei saa nimetatud eelist. Küll aga räägib sellele olukorrale vastu kaks argumenti. Esiteks eeldab see seda, et Saku langetab otsuse suhkrusisalduse vähendamiseks kõikides Vichy Mineral ja Vichy Fresh toodetes juba enne magustatud joogi maksu seaduse rakendamisel ja üleminekuaja lõppemisel, sest juhul, kui seaduse kehtima hakkamisel peab Saku kasvõi ühe kuu tasuma sellistelt toodetelt maksu, on A. le Coq saanud juba teatava eelise, sest seaduse kohaselt tasutakse maksu igakuiselt⁹¹.

Teiseks probleemkohaks on see, et kuigi osad Saku tooted on suhteliselt piiripealse suhkrusisaldusega ning selliste toodete suhkrusisalduse vähendamine nii, et toode ei kuuluks enam maksustamisele, on võimalik, siis ometi on ka tooteid, mis on oma olemuselt küll magustatud veed (see tähendab, mis konkureerivad kõigi sarnaste magustatud veetoodetega), kuid mille suhkrusisaldus on niivõrd kõrge, et eeldatavasti pole suhkrusisaldust võimalik vähendada ilma, et toode oma maitse ja kvaliteedilt tundmatuseni muutuks. Heaks näiteks on siinkohal ka eelnevalt välja toodud Vichy Freshi õunamaitseline variant 8,9-grammilise suhkrusisaldusega 100 milliliitri toote kohta. Hüpooteetiliselt on sellise toote muutmine kaasmõjudeta muidugi võimalik, kuid reaalsuses pole seda arvatavasti reaalselt saavutatav. Seega puudub Sakul teatud toodete puhul võimalus maksukohustusest vabaneda. Seega on

⁹⁰ Klaos, K., Isand, D., Kaarna, R., lk 18.

⁹¹ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 8 lg 1.

kokkuvõttes võimalik öelda, et riik annab magustatud joogi maksu kui meetme näol teatud ettevõtjatele eelise maksuvabastuse näol, mida nad normaaltingimustes poleks saanud. Käesolevas peatükis ei käsitleta eeliste põhjendatust. Põhjendustega tegeleb valikulisuse kriteerium peatükis 3. Seega loeb käesolevas peatükis käsitletava riigiabi kriteeriumi osas ainult see, et eelise andmine iseenesest on võimalik olenemata seadusandja eesmärgist maksumäära kehtestamisel. Kokkuvõttes saab A. le Coq otsese eelise negatiivse abi kujul olukorras, kus magustatud joogi maksu rakendatakse, kuid A. le Coqi magustatud veetooteid ei maksustata.

Probleemkohaks on samuti see, et alla 5-grammise suhkrusisaldusega 100 milliliitri toote kohta jooki ei maksustata, küll aga maksustatakse tooteid, kui toote magusainesisaldus on alla 5 grammi, ent sisaldab lisaks suhkrule ka kunstlikke magusaineid. Põhjus selleks võib olla see, et reeglina peetakse kunstlikke magusaineid tavalisest suhkrust rohkem tervist kahjustavaks, mistõttu on riik tahtnud kaitsta inimesi kunstlike magusainete eest ning seetõttu otsustanud kunstlikke magusaineid sisaldavaid jooki igas olukorras maksustada. Eelnõu seletuskirjas on välja toodud järgmine: „Magusaine puhul ei maksustata selle kontsentratsiooni joogis, vaid fakti, et seda on joogile lisatud⁹².“ Eelnõus magusaine maksustamist seletatud sellega, et juhul, kui maksustama hakatakse üksnes toodete suhkrusisaldust, on tootjatel võimalik suhkrusisaldust tootes vähendada ning selle asemel hoopis kunstlikke magusaineid kasutada, nii et tarbijad ei harju tegelikkuses vähem magusate toodetega ning samas ei ole tootjad oma toodete maitset muutnud. Ainus, mis vähenenud on, on maksu vältimise eesmärgil toote suhkrusisaldus⁹³.

Nimetatud eesmärk aitab tõepoolest kaitsta paremini rahva tervist. On ju riigi planeerimise eesmärgiks vältida igasuguste seadusaukude teket, mille tagajärjel võib kaduda fiskaalmeetme mõte ning selle meetme eesmärgi täitmine osutuda võimatuks. Samas tuleb nentida seda, et kuivõrd seaduse üheks eesmärgiks on vähendada tarbijate ühes päevas tarbitavate kalorite arvu just magustatud jookide tarbimise vähendamisega⁹⁴, siis tegelikkuses täidab ka suhkru asendamine magusainega selle eesmärgi, sest kunstlikud magusained ei sisalda reeglina nii suures ulatuses kaloreid kui suhkur. Seega väheneb tarbijate päevas tarbitud kalorite hulk ka juhul, kui nad asuvad suhkrusisaldusega jookide asemel tarbima magusainet sisaldavaid jooki. Selline vahetegu võib aga anda osadele ettevõtjatele eelise.

⁹² Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, Seletuskiri magustatud joogi maksu seaduse eelnõu juurde. Eelnõu § 1, lk 3.

⁹³ *Ibid*, Eelnõu § 1, punkt 2, lk 3.

⁹⁴ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, Seletuskiri, lk 2.

Lisainstrumendi rakendamine loob tegelikkuses eelise kõikidele tootjatele, kes toodavad jooke alla 5-grammise suhkrusisaldusega 100 milliliitri kohta. Sellised tootjad on ainsad kogu turul, kes pole kohustatud maksu maksuma. Järelikult, maksu kehtestades tõusevad paljude dieet- ja spordijookide⁹⁵ hinnad, näiteks Coca-Cola zero puhul, mis sisaldab kunstlikke magusaineid⁹⁶. Või näiteks OSHEE isotooniline spordijook⁹⁷ või ISOSTAR spordijook⁹⁸, mis sisaldavad nii suhkrut kui ka muid magusaineid. Seega annab asjaolu, et riik aktsepteerib läbi sellise maksusüsteemi kehtestamise toodete teatavat suhkrusisaldust, alla 5 grammi suhkrut sisaldavate jookide tootjatele eelise. Lisaks on võimalik teatud juhtudel argumenteerida isegi toodete asendatavust, kus osad inimesed hakkavad võib-olla kõrgema kaloraažiga suhkrut sisaldavaid tooteid madalamale, muid magusaineid sisaldavatele toodetele eelistama, sest kunstlikke magusaineid sisaldavaid tooteid maksustatakse, samas kui alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta sisaldavaid tooteid ei maksustata. Seda eelkõige seetõttu, et sellises olukorras võivad suhkrusisaldusega joogid olla odavamad kui kunstlikke magusaineid sisaldavad joogid, sest viimaseid maksustatakse magustatud joogi maksuga.

Eelnõu seletuskirjas on välja toodud, et magustatud joogi maksu kehtestamise üheks eesmärgiks on tagada seda, et inimesed tarbiksid päevas vähem kaloreid⁹⁹, mille allikaks on magustatud joogid. Sellise maksusüsteemi kehtestamine võib vähemalt hüpoteetiliselt teatud määral seda eesmärki saboteerida, kui hinnatõus tarbijate jaoks on piisav, et nad valiksid asendustoote, mis sisaldab alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, kuid ei sisalda kunstlikke magusaineid. Seega on alust arvata, et tarbijad, kes ei eelista suhkruvabasid tooteid tervislikel põhjustel, liiguvad madalama kalorisaldusega tootelt kõrgema kalorisaldusega toote peale.

Iseenesest tuleb siis mängu ka seletuskirjas väljatoodud asjaolu, et inimene võib päevas tarbida maksuvabalt ühe pooleliitri kuni 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta sisaldava karastusjoo. Ent fakt on see, et riigil puudub selliste toodete tarbimise üle kontroll. Seega on täiesti võimalik, et hetkel tarbib osa elanikkonnast päevas rohkem kui pool liitrit magustatud jooke. Kui tarbijad valivad kunstlikke magusaineid sisaldavate toodete asemel suhkrusisaldusega tooted, kuivõrd viimased on maksuvabad, siis see tähendab nii seda, et osad inimesed hakkavad päevas enam suhkrut tarbima kui varem, kui ka seda, et nad on niigi

⁹⁵ Selver. Spordijogid.

⁹⁶ Selver. Coca-cola Zero, COCA-COLA, 2 L.

⁹⁷ Selver. Apelsinimaitseline gaseerimata isotooniline spordijook, OSHEE, 750 ml.

⁹⁸ Selver. Spordijook Fresh, ISOSTAR, 500 ml.

⁹⁹ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, Seletuskiri, lk 2.

tarbinud üle poole liitri päevas. Seega on riigi rahva tervist kaitsev eesmärk kättesaamatu. Rääkimata siis lisaks sellest, et tarbijate kasvu näol saavad alla 5-grammilise suhkrusisaldusega jookide tootjad endale tarbijaskonda juurde ning selle kaudu riigi poolt negatiivse abi näol eelise, kus riik on kaudselt oma meetmete ja vahenditega suunanud elanikkonna mingi kindla segmendi tooteid tarbima. Seega võivad alla 5-grammilise suhkrusisaldusega jookide tootjad saada maksu mittetasumisest eelise kunstlikke magusaineid sisaldavate jookide tootjate ees, samas kui viimased on kohustatud maksu siiski tasuma.

Järelikult annab nimetatud erand teatud ettevõtjatele eelise ning nimetatud riigiabi kriteerium on täidetud alla 5-grammilise suhkrusisaldusega, kuid ilma lisatud magusaineid sisaldavate toodete puhul.

2.2. Võimaliku eelise andmine piimatoodetele hüpoteetilises olukorras, kus Euroopa Komisjon on kinnitanud vastava erandi hõlmamata soja-, teravilja- ja seemnepõhiseid taimseid jooke

Magustatud joogi maksu seaduse § 2 lg 4 ja 5 kohaselt ei kohaldata nimetatud seadust pärast Euroopa Komisjoni poolse loa saamist riigiabi andmiseks järgmistele toodetele: puu- ja köögiviljamahlad; erinevad piimatooted, sealhulgas piim suhkru- või magusainelisandiga; petipiimad, jogurtid, keefirid ja muud fermenteeritud või hapendatud piimatooted, mis sisaldavad suhkru- või muu magusainelisandeid; lisaks vadakud ning eelnevalt nimetamata naturaalsest piimakomponendist tehtud suhkru- või muu magusainesisaldusega tooted; taimapiima ja piima baasil valmistatud joogid¹⁰⁰.

Probleem nimetatud eranditega seisneb eelkõige olukorras, kus Euroopa Komisjon annab loa riigiabi andmiseks ning eelnevalt nimetatud tooteid enam ei maksustata. Sellised tooted on ka jookidena tarbitavad piimatooted. Samas on keeruline eelnõu tekstist aru saada, kas piimatoodetele kehtestatav erand laieneb ka taimsel baasil toodetud jookidele. Esiteks seetõttu, et eelnõu seletuskiri räägib ainult piimatoodetest: „Piima ja piimatooteid ei maksustata, kuivõrd nad ei ole oma olemuselt magustatud jookidega konkureerivad tooted ja piima ning piimatoodete näol on Eestis tegemist olulise osaga toidulauast¹⁰¹.” Eelnõu teksti sõnastus on aga järgmine: “Magustatud joogi maksu vabastusena antava riigiabi korral ei kohaldata käesolevat seadust pärast Euroopa Komisjoni poolt loa andmist kuni loa kehtivuse lõpuni

¹⁰⁰ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 2 lg 4, 5.

¹⁰¹ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, Seletuskiri, Eelnõu § 1 punkti 2, lk 3.

järgmistele magustatud jookidele ja jookide valmistamiseks mõeldud valmististele: /.../ kombineeritud nomenklatuuri rubriiki 2202 klassifitseeritavad taimepiima ja piima baasil valmistatud joogid¹⁰².” Seega keskendub seletuskiri ainult piimatoodetele, samas kui eelnõu teksti grammatiline tõlgendamine annab märku, justkui oleksid erandiga hõlmatud ainult sellised joogid, mis on valmistatud nii taimepiima kui ka piima baasil, see tähendab sisaldavad nii taimepiima kui ka loomset piima, seda indikeerib sõna “ja” kahe nimetatud tootetüübi vahel. Kui heita pilk nimetatud nomenklatuuri, siis rubriigi 2202 alt sellist tootegruppi nagu „taimepiimad” pole.

Rubriik 2202 klassifitseerib järgmised tooted: “Vesi, k.a mineraalvesi ja gaseeritud vesi, suhkru- või muu magusainelisandiga või maitse- ja lõhnaainetega, ja muud mittealkohoolsed joogid, v.a rubriigi 2009 puu- ja köögiviljamahlad.”¹⁰³ Eraldi on rubriigis välja toodud grupid 2202 99 11 ja 2202 99 15, mis tähistavad sojapõhiseid jooke, mille proteiinisaldus on vähemalt 2,8% massist, ning sojapõhiseid jooke, mille proteiinisaldus on alla 2,8% massist, ning pähklitel, teraviljadel ja seemnetel põhinevaid jooke. Seega puudub nomenklatuuris selline tähis nagu taimepiim, kuivõrd viimase Euroopa Kohtu lahendi põhjal pole sojabaasil tehtavaid piimale sarnanevaid jooke enam lubatud tähistada tähisega „piim“¹⁰⁴. Järelikult ei vasta eelnõu tekst viimasele Euroopa Kohtu praktikale.

Kokkuvõttes pole võimalik täpselt öelda, kas eelnõu kohaselt on piimatoodetele mõeldud erandiga hõlmatud ka näiteks soja- või kaerabaasil valmistatud tooted, mis on oma olemuselt siiski sarnased piimatoodetega. Seega on põhjendatud igaks juhuks analüüsida võimalikku olukorda, kus nimetatud soja- ja muul taimsel baasil valmistatud joogid pole magustatud joogi maksu seaduses toodud erandiga hõlmatud ning milline oleks selline olukord riigiabi perspektiivist. Nentima peab, et juhul, kui erandiga on hõlmatud ka need taimejoogid, mis ei ole valmistatud piima baasil, kuid on olemuselt piimaga sarnased, siis eeldatavasti vähemalt konkreetsest tootegrupist lähtuvalt riigiabi eelise kriteeriumi ning ka teiste kriteeriumite osas probleeme ei esine. See tähendaks, et tegemist ei ole riigiabiga ELTL artikli 107 esitatud kriteeriumite mõttes. Samas, kui erandiga pole sellised taimejoogid hõlmatud, võib esineda probleem, millest seadusandja pole ise teadlik. Järelikult on mõistlik hõlmata käesolevasse analüüsi ka taimejoogid.

¹⁰² Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 2 lg 5 p 4.

¹⁰³ KOMISJONI RAKENDUSMÄÄRUS (EL) 2016/1821, 6. oktoober 2016, millega muudetakse tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühist tollitariifistikku käsitleva nõukogu määruse (EMÜ) nr 2658/87 I lisa.

¹⁰⁴ Case C-422/16 *Verband Sozialer Wettbewerb eV v TofuTown.com GmbH*.

Oletagem, et Euroopa Komisjon on Eestile andnud eelpool viidatud loa anda riigiabi magustatud joogi maksu seaduses nimetatud piimatoodetele erandi kehtestamisega. Sellisel olukorras neid piimatooteid enam magusa joogi maksuga ei maksustata, olenemata selliste toodete suhkrusisaldusest. Jaemüügisektoris on viimastel aastatel kasvanud oluliselt asendustoodete hulk piimale. Samuti kuuluvad sinna hulka erinevad soja- ja näiteks kaerabaasil valmistatavad tooted ning kookos- ja mandlijoogid. Sellised tooted sobivad nii allergikutele, laktoositalumatusega kui ka eridieedil olevatele inimestel, näiteks taimse dieedi (ingl *full plant based diet*) valinud inimestele. Kui magustatud joogi maksu seaduse piimatoodetele antav riigiabi andmise luba ei hõlma selliseid tooteid, siis pärast erandi kehtestamist maksustatakse selliseid tooteid endiselt edasi.

Esmalt tuleb analüüsida, kas sellised tooted tõepoolest on asendustooted piimatoodetele. See tähendab, et juhul kui vastavate toodete hind turul pärast magustatud joogi maksu rakendamist täiendavalt 5-10% tõuseb, kas selliste toodete tarbijad valivad taimsel baasil valmistatud jookide asemel näiteks piimatooted või muud tooted, mida maksuga ei maksustata. Tarbija ei vali asendustooteks karastusjooki, sest oma olemuselt on näiteks limonaad ja lisatud suhkruga sojajook liiga erinevad. Sojajoogi üheks funktsiooniks on tarbida seda näiteks lisanditega hommikusöögiks või loomisel baasil valmistatud piima või koore asemel kohvile lisamiseks. Sellist funktsiooni propageerib ka näiteks Alpro, Eesti jaekaubanduses üks põhiliselt müüdavaid taimsel baasil valmistatavate jookide tootjaid¹⁰⁵. Seega ei saaks tarbija nimetatud funktsioonide puhul asendustooteks valida karastusjooke. Seda kinnitab ka täiendavalt Euroopa Komisjoni praktika, mis on asendanud karastusjoogid eraldi tooteturule¹⁰⁶.

Lisaks tuleb arvestada sellega, et tarbijad, kellel on teatud allergiad, laktoositalumatus või kes on teadlikult otsustanud olla taimsel dieedil, ei valiks taimejookide asendustoodeteks piimatooteid, sest need ei vasta nende tarbimisharjumustele või füsioloogilistele vajadustele. Seega on asendatavus eeldatavasti asümmeetriline ehk ühesuunaline. Küll aga võivad laktoositalumatusega inimesed asendada taimsed joogid piimatoodetega, kui sellised tooted on laktoosivabad. Nimetatud trend on piimatootjate seas aina enam levinud, sest laktoositalumatus on kasvav probleem ning toodetest laktoosi eemaldamine võimaldab oluliselt suurendada potentsiaalsete tarbijate hulka. Seega saab rääkida eelise andmisest ELTL artikli 107 mõttes olukordades, kus tarbijatel on võimalik asendustootena valida laktoosivaba sarnane piimatoode

¹⁰⁵ Alpro. Alpro sojajook.

¹⁰⁶ Case COMP/M.6522 *Groupe Lactalis/Skanemejerier*; Case COMP/M.2504 *Cadbury Schweppes/Pernod Ricard*; Case COMP/M.2276 *The Coca-Cola Company/Nestle/IV*.

või kui taimejooke tarbitakse harjumusest või mõnel muul füsioloogilise või dieedivalikuga mitteseotud põhjusel.

Rahandusministeeriumi põhjendused Euroopa Komisjonilt riigiabi loa taotlemiseks piimatoodetele on olnud seotud eelkõige tervisliku dieedi ja seeläbi rahva tervise kaitse argumendiga. Magustatud joogi maksu seaduse eelnõus on kirjutatud, et piimatooted ei kuulu maksustamisele, kuivõrd need ei konkureeri karastusjookidega janu kustutamise eesmärgil, lisaks et piimatooted on lahutamatu osa täisväärtuslikust toitumisest¹⁰⁷. Seega on Rahandusministeerium eelnõu koostamisel lähtunud eelkõige asjaolust, et piimatooted ning karastusjoogid on erinevate funktsioonidega tooted, mis omavahel ei konkureeri. Sellise seisukohaga nõustub ka töö autor, kuid nimetatud põhjendused ei hõlma endas olukorda, kus riigiabi andmiseks antud luba ei laiene taimejookidele.

Järgnevalt tuleb analüüsida, kas tavalised magustatud piimatooted ning magustatud taimejoogid võiks kuuluda samale asjaomasele turule ning seeläbi üksteisega konkureerida. Toodete võimalikku ühele asjaomasele turule kuulumiseks ja nende asendatavuse väljaselgitamiseks on taaskord võimalik rakendada hüpoteetilist SSNIP-testi¹⁰⁸. Eestis turustatakse erinevaid taimsete jookide tootjate tooteid, esindatud on näiteks Alpro, mis on spetsialiseerunud soja- ja pähklibaasil valmistatavatele toodetele, ja Oatly, mille tooted on valmistatud kaera ehk teraviljabaasil. Kuigi ka Oatly tootevalikus on magustatud kaerajooke olemas¹⁰⁹, siis kõige enam on Eesti jaemüügivõrgus levinud Alpro tooted. Eelnevalt mainitud Alpro pakub Eesti jaemüügiturul erinevaid magustatud sojajooke¹¹⁰. Kõik nimetatud tooted sisaldavad üle 5 grammi suhkrut või muid magustajaid 100 milliliitri toote kohta. Näiteks sisaldab marjamaitseline sojajook 6,8 grammi süsivesikuid, millest 6 grammi 100 milliliitri kohta on suhkrud¹¹¹, šokolaadimaitseline sojajook aga 8,3 grammi süsivesikuid, millest 8,1 grammi 100 milliliitri toote kohta on suhkrud¹¹². Seega maksustataks selliseid tooteid magustatud joogi maksuga, kui neid ei loeta piimatoodetele mõeldud erandi hulka, sest need sisaldavad üle 5 grammi suhkruid 100 milliliitri toote kohta. Alpro enda sõnul on võimalik nimetatud tooteid tarbida nii joogina kui ka näiteks hommikusöögihelveste kõrvale või

¹⁰⁷ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, Seletuskiri, lk 4, 16.

¹⁰⁸ *Supra*, lk 12-13.

¹⁰⁹ Sanitex. Oatly šokolaadimaitseline kaerajook.

¹¹⁰ Alpro. Tooted.

¹¹¹ Alpro. Alpro punaste marjade maitseline sojajook.

¹¹² Alpro. Alpro šokolaadimaitseline sojajook.

lisandina valmististesse nagu jäätisekokteilid või smuutid. Seega on toodete kasutamisevõimalused suhteliselt laiad ja üsna sarnased magustatud piimatoodetele.

Alpro tooteid müüb ka Selver. Šokolaadi- ja vanillimaitselise sojajoogi hind on näiteks 2,39 eurot liitri kohta, sarnase marjamaitsega toote hind on 3,4 eurot liitri kohta. Tooted kuuluvad erinevatesse maksugruppidesse suhkrusisalduse poolest, kuivõrd marjamaitsega tootes on suhkrusisaldus alla 8 grammi 100 milliliitri toote kohta. Šokolaadi- ja vanillimaitseliste sojajookide puhul maksustatakse toodet 0,3 eurot ühe liitri toote kohta, seega oleks toote uueks hinnaks magustatud joogi maksu rakendamisel 2,69 eurot liitri kohta. Marjamaitsega toote puhul oleks toote uueks hinnaks 3,5 eurot liitri kohta, kuivõrd marjamaitsega joogi puhul oleks maksumäär 0,1 eurot 0,3 euro asemel ühe liitri toote kohta.

Olukorras, kus hinnad on magustatud joogi maksu rakendamisest tõusnud, siis lisades sellele hinnatõusule omakorda hüpoteetilise hindade kasvu SSNIP-testi ulatuses, see tähendab, et hüpoteetiline hinnatõus peaks olema 5-10%, siis oleksid osade Alpro toodete ja loomsel baasil valmistatud piimatoodete hinnad üksteisele piisavalt lähedal, et pärast maksustamist tekkiv täiendav hüpoteetiline hindade tõus võib mõjutada tarbijaid tooteid asendama. Järelikult on võimalik öelda, et vähemalt Alpro šokolaadi- ja vanillimaitselise sojajoogi puhul on tarbijad hüpoteetiliselt valmis toodet asendama, juhul, kui pärast magustatud joogi maksu rakendamist peaksid hinnad hüpoteetiliselt täiendavalt 5-10% võrra kasvama. Kuid toote asendamine eeldab ka asendustoote olemasolu, seega on vaja vähemalt kaht turuosalist¹¹³. Käesoleva näite puhul peaks selleks asendustooteks olema sarnane piimatood, mida ei maksustata Euroopa Komisjoni riigiabi loa tõttu. Arvestades magustatud taimejookide funktsioone, võiksid asendustooteks olla erinevad magustatud piimajoogid. Kuivõrd taimejooke on lisaks joogina tarbimisele võimalik lisada ka erinevatesse valmististesse, võivad asendustooteks olla ka joogijogurtid või hapendatud piimajoogid.

Euroopa Komisjoni praktika kohaselt jaotub värskete piimatoodete tooteturg reeglina järgmiselt: värske piim, värske pett, maitsestatud jogurt, lisanditega jogurt, värske koor, kohupiim ning värsked lisatud maitsetega piimatooted¹¹⁴. Kuigi väljatoodud praktika kohaselt pakkusid koondumise osalised ka tooteturu määratlemisel välja võimaluse lähtuda erinevate toodete maitsetest, ei kinnitanud Euroopa Komisjon sellist seisukohta ning lähtus koondumise sisulisel analüüsis siiski eelnevalt väljatoodud kategooriatest. Ka Eesti Konkurentsiameti

¹¹³ Ezrachi, p 34.

¹¹⁴ Case COMP/M.6119 ARLA/HANSA, para 12; Case COMP/M.5046 Friesland Foods/Campina, para 10.1 and following.

praktika on olnud sisult sarnane, näiteks Maag/Elveda koondumise puhul ei lähtunud Konkurentsiamet ka piimatootegruppide maitsest, vaid tootekategooriatest¹¹⁵. Seega pole asendustoodete määratlemisel oluline, kas asendustooted vastavad samale maitsele mis põhitooted. Oluline on üksnes sarnase funktsiooniga asendustoote eksisteerimine turul.

Seega olukorras, kus on võimalik järeldada, et taimejoogid ja piimatooted omavahel konkureerivad, võivad piimatootjad saada eelise. Otsese eelise andmine toimub taas kord negatiivse abi kujul, sest piimatoodete tootjad ei ole kohustatud magustatud joogi maksu tasuma, samas kui taimejookide importijad peavad nimetatud maksu tasuma. Järelikult seatakse sellega sarnases juriidilises ja faktilises olukorras ettevõtjad, kes pakuvad turul sarnaseid tooteid, erinevasse positsiooni, kus piimatootjad saavad tulenevalt erandist maksuvabastuse, mis on omakorda otsene eelis.

Lisaks võib eksisteerida ka eelis selles osas, et osad ettevõtjad võivad kaotada tarbijaid ning sellest tulenevalt võivad väheneda nende käibed ja toodete müügist saadav tulu. See tähendab, et eelise saaja on maksuvabastusega ettevõtja, kes saab asendustoote odavamalt pakkumise tõttu oma toodetele tarbijaid juurde või saab müüa oma tooteid suurema kasumiga, kui tootja tõstab hindu. Kuigi peab nentima, et Eesti jaemüügivõrgus pole magustatud taimejoogid veel niivõrd levinud ja põhiliseks toodete pakkujaks on hetkel Alpro, siis arvestades taimejookide tarbijaskonna potentsiaalset kasvu, võib selliste toodete pakkujaid ka Eesti turule lähiajal rohkem tulla. Sellisel juhul on võimalus, et magustatud joogi maks mõjutab veel suuremat ettevõtjate ringi, kes on spetsialiseerunud taimsete jookide tootmisele.

Kokkuvõttes on võimalik öelda, et olukorras, kus magustatud joogi maksu rakendamisel ja Euroopa Komisjoni riigiabi andmise loa saamisel maksustatakse endiselt edasi taimejooke, saavad piimatoodete tootjad sellest eelise, mis seisneb nii selles, et nende tooteid ei maksustata, samas kui taimejookide importijate tooteid maksustatakse, kui ka selles, et täiendava hinnatõusu korral tekkiva tarbijate liikumise tõttu võivad taimejookide importijad kaotada tarbijaid ning sellest tulenevalt võivad väheneda nende käibed. Samuti võib esineda seda, et piimatoodete tootjad saavad oma tooteid kõrgema hinnaga müüa, teenides seeläbi rohkem kasumit.

¹¹⁵ Konkurentsiamet. OTSUS 04.07.2017 nr 5-5/2017-040 Koondumisele nr 6/2017 AS Maag Grupp/Elveda OÜ loa andmine, lk 3.

2.3. Võimaliku eelise andmine rahvusvahelisi reise tegeva laeva- või lennuettevõtja pardal müüdavatele magustatud jookidele

Kui alapeatükis 2.1. liigendatud toodete puhul on tootjatel võimalik midagi teha, et vabaneda maksu maksmise kohustusest ning seadusandja üheks eesmärgiks on iseenesest olnudki suunata ettevõtjaid vähendama oma toodete suhkrusisaldust, siis käesoleva erandi puhul ei saa tootja oma käitumise muutmisega olukorda kuidagi mõjutada. Nagu eelnevalt välja toodud, siis magustatud joogi maksu seaduse kohaselt on maksu maksmisest vabastatud tooted, mida müüakse rahvusvaheliste laeva- ja lennureiside ajal kas kohapeal tarbimiseks või kaasaostmiseks¹¹⁶. Täpsemalt öeldes, peavad sellised magustatud joogid olema toimetatud laeva- või lennuettevõtete laevade või lennukite pardale¹¹⁷. Sealjuures pole oluline, milline on toodete tegelik suhkru- või muu magusainesisaldus.

Käesoleva maksuvabastuse puhul võivad eksisteerida nii otsesed kui kaudsed eelisesaajad. See tähendab ettevõtjad, kes saavad eelise otseselt nimetatud eelisest seetõttu, et sellised tooted ei kuulu erandi all maksustamisele. Ning ettevõtjad, kes pole küll seotud erandi alusel maksukohustuslaseks olemisega, ent saavad eelise turuolukorramuutuse kaudu seoses otsestele eelisesaajatele antava erandiga. Oluline on märkida, et maksuvabastusega pole hõlmatud rahvusvahelisi reise teostavad teised ettevõtjad, näiteks pole erandiga hõlmatud piiriülene bussi- ja rongiliiklus, mille käigus võib tarbijatel olla võimalus nii kohapeal kui ka kaasaostmiseks magustatud jooke soetada. Sellises olukorras maksustatakse siiski kõiki tootjaid, kes sellistele ettevõtjatele oma tooteid müüakse, samas, kui õhu- ja laevareiside tarbeks tooteid müüvad ettevõtjad on maksust vabastatud. Seega võib ka siin eksisteerida täiendav eelis teatud tootjatele. Järelikult on selgusetuks jäänud, miks hõlmab nimetatud erand just õhu- ja veereise. Autor keskendub käesoleva alapeatüki all eelkõige laevaettevõtjate analüüsimisele, kuivõrd selliste ettevõtjate kohta on eelnõu juurde kuuluvates dokumentides kõige rohkem infot.

Otsesed kasusaajad on selle maksuvabastuse puhul eelkõige need tootjad, kes on tavaolukorras magustatud jookide maksukohustuslased, kuid kes ei pea makse tasuma nende jookide pealt, mis on müüdnud maksuvabaduste alla käivatele ettevõtjatele. Autorile pole teada, millised on laevaettevõtjatele müüdavate magustatud jookide müüginahud, kui välja arvata AS-i Tallink Grupp väide, et ettevõtja impordib aastas üle nelja miljoni liitri magustatud jooke Euroopast,

¹¹⁶ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 10 lg 8.

¹¹⁷ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 10 lg 8.

et neid seejärel edasi müüa Tallinki laevade pardal olevates poodides¹¹⁸. Põhilised sellised ettevõtjad, mis opereerivad Eesti ja teiste riikide vahel, on lisaks AS-ile Tallink Grupp veel Viking Line ABP Eesti filiaal ning Eckerö Line AB OY. Kõikidel sellistel ettevõtjatel on pardal olemas jaemüügipoed, kus eeldatavasti müüakse ka magustatud jookke.

Olukorras, kus magustatud joogi maks kehtestatakse, saavad suurima eelise sellised magustatud jookke Eestis tootvad ettevõtjad, kes suudavad kõige enam oma toodangut müüa just laevaettevõtjate pardavarustajatele, eesotsas AS-iga Tallink Grupp, kes opereerib Eesti lipu all. See võib tekitada tootjate vahel ebaausa erinevuse, kus osad saavad suuremal määral nautida maksuvabastust kui teised ning ei pea seetõttu tõstma laeva- või lennuettevõtjatele müüdavate magustatud jookide hulgihindu. Autorile pole teada, kui suur osa AS-i Tallink Grupp poolt nimetatud neljast miljonist liitrist magustatud jookidest pärineb Eesti tootjatelt ning kui suurel määral on AS Tallink Grupp importija rollis, kuid kindel on see, et mida suuremal määral õnnestub tootjatel Eesti lipu all seilavatele laevaettevõtjatele oma toodangut edasi müüa, seda suuremal määral langeb neile osaks ka eelis ELTL artikli 107 mõttes.

Samas võivad käesoleval juhul olemas olla ka kaudsed eelisesaajad. Nendeks võiksid olla need samad eelnevalt mainitud laevaettevõtjad, kellel tekib võimalus pardal asuvates jaemüügikauplustes müüa magustatud jookke madalama hinnaga ühiku kohta kui tavalistes jaemüügipoodides. Jaemüügi ettevõtjatele on müüdavate jookide puhul tooted juba maksustatud, mistõttu võivad need olla jaemüügikauplustele müües kallimad, sest tootja soovib kompenseerida maksukohustusest tekkinud kulu. Seega võib vähemalt hüpoteetiliselt tekkida erinevus tavaliste jaemüügipoodide ja pardapoodide vahel. Nentima peab küll seda, et jaekaubanduses on üldiselt välja kujunenud selline turumääratlus, et ühele turule kuuluvad poed, mis müüvad kogu ostukorvi sisu, ning teatud toodetele spetsialiseerunud poed on eraldi kaubaturul. Küll aga esineb argumente, mis toetavad seda, et laevaettevõtjad võivad siiski teatud määral pakutava kauba osas konkureerida mandril asuvate jaemüügikauplustega. Näiteks AS Tallink Grupp reklaamib oma Megastari laeva kui Läänemere suurimat ostukeskust¹¹⁹, mis viitab sellele, et teatud olukordades võivad pardapoed, seda vähemalt AS-i Tallink Grupp Megastari puhul, konkureerida mandril asuvate jaemüügikauplustega. Seega on iseenesest AS Tallink Grupp laev Megastar ja näiteks Tallinnas asuvad jaemüügikauplused oma olemuselt üsna sarnased. Mõlemad müüvad magustatud jookke tarbijatele ning tegutsevad

¹¹⁸ Magustatud jookide maksu seaduse eelnõu 457 SE. AS Tallink Grupi arvamus magustatud joogi maksu seaduse eelnõu 457 SE kohta, lk 2.

¹¹⁹ Koovit, K. Soome leht Tallinki uuest laevast: Läänemere suurim ostukeskus, vähem kajuteid ja ei ühtki päästepaati – Ärileht 19.10.2016.

jaemüügisegmendis. Kuigi nimetatud pardapood asub laeva pardal, siis eelnevalt nimetatud pardapood opereerib Tallinna ja selle lähiriigi linna vahel ning seilab Eesti lipu all. Erinevate allikate kohaselt on SSNIP-testi võimalik rakendada geograafilise turu määratlemisel¹²⁰. Sõltumatu majandusanalüüsi teostaja Copenhagen Economics on teinud ettepaneku lähtuda ka geograafilise turu määratlemisel pea alati SSNIP-testist¹²¹. Seega tuleb siinkohal analüüsida võimalikku geograafilise turu ulatust ehk seda, kas tarbijad võiksid asuda hüpoteetilise 5-10%-lise hinnatõusu korral ostma magustatud jookke pardapoest, sest viimases on magustatud joogid tulenevalt magustatud joogi maksu seadusest odavamad, sest selliseid magustatud jookke ei maksustata.

Kuivõrd autoril puudub vajaminev info ja piisavad sisendid, et teostada põhjalikku analüüsi, on järgnev pelgalt hüpoteetiline. Nentima peab seda, et laevade pardapoodidele ligipääsuks on tarbijatel vaja laevapiletit, mille hinnad oma varieerumisest olenemata on eeldatavasti piisavalt kõrged, et mitte motiveerida tarbijaid oma igapäevaseid magustatud jookide oste tegema laevade pardapoodidelt. Küll aga sõidab näiteks Tallinna ja Helsingi vahel aastas arvestatav hulk reisijaid. Näiteks reisis 2017. aastal Tallinki laevadel 9,26 miljonit reisijat¹²². Siiski tuleb arvestada, et osa neist reisijatest on pärit teistest riikidest ja nende tarbimist magustatud joogi maks Eestis ei mõjuta. Kuid reisijad, kes naasevad Eestisse, võivad selles olukorras teha teadliku valiku ning soetada oma magustatud joogid laeva pardapoest, kui see juhtub olema neile majanduslikult kasulik.

AS-i Tallink Grupp sõnul on magustatud jookide hinnavahe Soomes ja Eestis maksu kehtestamisel kuni 41%¹²³. Kuigi autor ei saa hinnata nimetatud arvu kehtivust, saab seda aluseks võtta hüpoteetilisele stsenaariumile. Kui võtta eelduseks, et magustatud joogi maksu kehtestamisel tõusevad hinnad Eestis osade kaupade puhul kuni 41% ning pardapoes puudub hinnatõus, siis tekib tarbijatele majanduslik motivatsioon soetada magustatud joogid pardapoest.

Seega, kui magustatud joogi maksust tulenev kaudse eelise andmine pardapoodidele muudab hinnad piisavalt erinevaks, siis täiendava hüpoteetilise hinnatõusu korral võiksid niikuinii laevaettevõtjate teenuseid kasutavad reisijad soetada oma magustatud joogid pardapoodidest. Selle tulemusel võib jaemüügikaupluste käive selliste klientide arvelt väheneda ning laevadel

¹²⁰ Hagström, M., Rüütel, R., Teder, I., lk 86; Bailey, D. Whish, R., p 40.

¹²¹ Small, but Significant Non-transitory Increase in Prices. Kastberg Nielsen, C. et al., p 64.

¹²² Oja, T. Tallink kaotas Viikingile turuosa – Postimees 09.01.2018.

¹²³ *Infra*, lk 28.

asuvad pardapoed, eesotsas AS-i Tallink Grupp pardapoodidega, mis opereerivad Eesti lipu all, eelnevast tulenevalt tarbijate osakaal ja käive suurened. Sellises olukorras saaks AS Tallink Grupp läbi magustatud joogi maksu seaduse erandi eelise, mis manifesteerub jällegi negatiivse abi kujul pardapoodide käibe suurenemises. Nentima peab küll asjaolu, et see, et mandril asuvad jaemüügikauplused ja pardapoed omavahel konkureeriksid, on siiski tulenevalt kaupluste erinevusest väga ebatõenäoline ning praktikas pole seda varasemalt juhtunud. Järelikult võib öelda, et eeldatavasti praktikas ei anta AS-ile Tallink Grupp ja teistele laevaettevõtjatele magustatud joogi maksu kehtestamisel kaudset eelist. Küll aga eksisteerib endiselt otsene eelis kõikidele tootjatele, kes suudavad suuremal määral müüa magustatud jooke laevaettevõtjate pardavarustajatele.

3. MAGUSTATUD JOOGI MAKSU SEADUSE JA VALIKULISUSE KRITEERIUMI TÄIDETAVUS ELTL ARTIKLI 107 ALUSEL

3.1. Magustatud joogi maksu kui maksumeetme võimalik allutatus ELTL artikli 107 valikulisuse kriteeriumi kontrollile

Olles kinnitust leidnud riigi poolt või riigi vahenditest antava eelise osas, tuleb riigiabi olemasolu analüüsil jätkata järgmise kriteeriumiga. Selleks kriteeriumiks on, et antav eelis peab olema oma olemuselt valikuline – eelistama valikuliselt teatud ettevõtjaid teistele sarnastele ettevõtjatele või teatud kaupu või teenuseid teistele sarnastele kaupadele või teenustele¹²⁴.

Maksumeetmete kui riigiabi puhul on valikulisuse analüüsimisel kaks probleemkohta. Esiteks, üldiste maksumeetmete kehtestamine on osa liikmesriigi fiskaalsuveräänsusest¹²⁵, millest tulenevalt on Euroopa Liidul liikmesriigi maksumeetmetesse sekkumisel piiratud pädevus. Teiseks on maksumeetmete puhul keeruline hinnata valikulisust kui sellist. See tuleneb asjaolust, et erinevate maksukohustuslaste gruppide vahel eksisteeriv üleüldine erinevus, kui see tuleneb maksusüsteemi üldisest iseloomust, ei ole piisav, et täita ELTL artikli 107 all valikulisuse kriteeriumit¹²⁶.

Seega tuleb analüüsi teostada küllaltki ettevaatlikult, võttes arvesse nii riigi suveräänsust kui ka enamike maksumeetmete üldist iseloomu, sest otsene maksustamine on jäetud liikmesriikide otsustada. Kui vastav valdkond pole Euroopa Liidu tasandil harmoniseeritud, ei kuulu otsesed maksumeetmed Euroopa Komisjoni järelevalvepädevusse. Seda muidugi juhul, kui maksumeetme eesmärk on mõjutada majandust makromajanduslikul tasandil tervikuna, mitte sekkuda majandusse mikromajanduslikul tasandil¹²⁷. Seetõttu muutub meede riigiabi kontrolli osaks, kui selle eesmärgiks on mõjutada osaliselt mingeid kindlaid ettevõtjaid või sektoreid. Näiteks on Euroopa Kohus varasemalt leidnud, et keskkonnakaitsest tulenevad spetsiifilised maksukohustused kuuluvad eelkõige liikmesriigi enda fiskaalsuveräänsuse alla ning pole seetõttu ELTL artikli 107 mõttes riigiabina vaadeldavad¹²⁸.

¹²⁴ Sörensen, K. E., Jessen, P.W., Mortensen, B.O.G., Steinicke, M, pp 327-388.

¹²⁵ Case C-308/01 *GIL Insurance Ltd. v Commissioners of Customs and Excise*, para 78.

¹²⁶ Hancher, L., Ottervanger, T., Slot, P.J., p 334, 10-012.

¹²⁷ Merola, M., The Rebus of Selectivity in Fiscal Aid: A Nonconformist View on and Beyond Case Law, *World Competition Law and Economics Review* pp 533-556, p 538.

¹²⁸ Quigley, C. Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity (2012) 40 *Intertax*, Issue 2, pp 112–119, p 115.

Järelikult eksisteerib tänapäeval kaht tüüpi meetmeid. Sellised fiskaalmeetmed, mis on oma olemuselt üldised, kuid mis on loodud tootma kaudseid mikroökonomilisi efekte, on allutatud Euroopa Komisjoni järelevalvetegevusele riigiabi meetmete perspektiivist. Lisaks võivad Euroopa Komisjoni järelevalve alla kuuluda ka meetmed, mis pole küll otseselt valikulised *per se*, ent mis mõjutavad spetsiifilisi riigi strateegiaid ja ei hooa endas laiu majanduslikke eesmärke¹²⁹. Tegemist on „näivate“ üldiste meetmetega. „Näivad“ meetmed on reeglina riigi vahendiks, mille abil legaliseerida meetmeid, mis muidu oleksid oma olemuselt riigiabi. Seega üritab riik selliste instrumentide maksuna defineerimise kaudu vältida olukorda, kus sellised meetmed on allutatud riigiabi kontrollile¹³⁰.

Magustatud joogi maksu eesmärk on reguleerida magustatud jooke tootvate või importivate ettevõtjate tegevust, seejuures on eesmärgiks mõjutada neid vähendama toodete suhkrusisaldust. Teisalt on maksumeetme eesmärgiks tarbijakäitumise mõjutamine. Kaudne eesmärk on ka fiskaaltulu toomine riigieelarvesse. Magustatud jookide hinna tõusmisel peaksid tarbijad olema vähem motiveeritud, et vastavat toodet endale soetada. Magustatud joogi maks puudutab üksnes magustatud jooke ning üksnes ettevõtjaid, mis on nende toodetega seotud. Autor leiab, et arvestades magustatud joogi maksu seaduse eelnõu seletuskirjas toodud põhjendusi ning soovi kaitsta rahva tervist, on tegemist pigem üldise meetmega, mis toodab ühtlasi kaudseid mikroökonomilisi efekte. Järelikult pole tegu eelnevalt toodud „näiva“ meetmega.

Magustatud joogi maks pole seotud üksnes makromajandusliku tasandiga. Magustatud joogi maks maksumeetmena teenib lisaks ühest küljest puhast fiskaaltululist eesmärki, tuues riigieelarvesse lisatulu, seega pole meetme eesmärgiks mõjutada makromajanduslikku üldpilti. Küll aga mõjutab meede kaudselt mikroökonomikat, eelistades teatud sektoris tegutsevaid ettevõtjaid teistele samas sektoris tegutsevatele ettevõtjatele. Magustatud joogi maks ei kanna endas otseselt üksnes makroökonomilisi eesmärke, näiteks ei ole magustatud joogi maksu eesmärgiks võidelda tööpuudusega või inflatsiooniga¹³¹, mida loetakse makromajanduslikeks eesmärkideks. Seega kuulub magustatud joogi maks eelnevast kahest tüüpilisest vahendist pigem esimese alla, mõjutades kaudselt mikroökonomilist olukorda. Sellise meetme puhul peaks riigiabi analüüsi teostades keskenduma just eranditele, millest tulenevalt on

¹²⁹ Merola, p 541.

¹³⁰ *Ibid*, pp 533-556, pp 544-555.

¹³¹ *Ibid*, pp 533-556, p 536.

mikroökonomiline tasand kaudselt mõjutatud¹³². Järelikult on magustatud joogi maks allutatud ELTL artikli 107 kontrollile.

Maksumeetmete valikulisuse analüüsimisel tuleb esmalt analüüsida materiaalsel valikulisust. Üldine küsimus on, et kas kõnealune maksumeede on erand üldisest maksusüsteemist. Sellisel juhul on see rakendatav ainult osade ettevõtjate puhul, vastavalt kas *de facto* või *de jure* valikulisuse alusel¹³³. Faktilise ehk *de facto* valikulisuse puhul seisneb materiaalsus faktiliselt teatud ettevõtjate eelistamises, aga valikulisus ei pruugi olla reguleeritud õigusakti tasandil. *De jure* valikulisuse puhul on valikulisuse faktor kirjutatud juba juriidilisel tasandil sisse õigusaktidesse. Magustatud joogi maksu puhul on tegemist meetmega, mis puudutab piiratud arvu ettevõtjaid, kes toodavad või impordivad Eestisse seaduse reguleerimisalasse kuuluvaid tooteid. Seega on tegemist *de jure* valikulisuse juhtumiga ehk valikulisus kui selline on meetmesse endasse juba sisse kirjutatud.

1998. aasta Euroopa Komisjoni teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes¹³⁴ lõi kolmeastmelise süsteemi valikulisuse kriteeriumi analüüsiks. Süsteem on üldiselt jäänud seniajani muutumata¹³⁵. Skeem kehtib ka spetsiifiliste maksude ja koormiste puhul¹³⁶. Kuigi teatis keskendub tulu- ja kasumimaksudele, on seda võimalik rakendada ka magustatud joogi maksu puhul, sest magustatud joogi maks on oma olemuselt ettevõtjatele suunatud otsene astmeline maks. Sellisel juhul on maksukohustuslased ettevõtjad, kes magustatud jooki kas toodavad või impordivad ning selliseid ettevõtjaid maksustatakse vastavalt sellele, mil määral nende tooted sisaldavad suhkrut või muid magusaineid. Seda seisukohta kinnitab ka kohtupraktika, mille kohaselt sobib nimetatud skeem rakendamiseks ka igasuguste erimaksude puhul, mis on seotud mingi kindla valdkonna või kindla poliitika elluviimisega¹³⁷.

Maksumeetme valikulisuse analüüsiks tuleb esmalt identifitseerida sobiv võrdlusraamistik, mis sisaldab ettevõtjaid, kes on arvestades maksumeetme eesmärgi võrreldavas juriidilises ja faktilises olukorras. Seejärel tuleb analüüsida, kas mõni maksusüsteemi säte sisaldab endas kõrvalekallet või erandit üldisest süsteemist ning kas selline kõrvalekalle või erand on

¹³² Merola, p 543.

¹³³ Micheau, p 199.

¹³⁴ Komisjoni teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (98/C 384/03).

¹³⁵ Quigley, p 112.

¹³⁶ *Ibid*, p 115.

¹³⁷ Case C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH v Finanzlandesdirektion für Kärnten*, para 41; Case C-308/01, *GIL Insurance and Others*, para 68; C-172/03, *Wolfgang Heiser v Finanzamt Innsbruck*, para 40; Case C-487/06 P, *British Aggregates Association v European Commission*, para 82.

põhjendatud asjaoluga, et see on osa maksumeetme üldisest skeemist, see tähendab oluline osa maksuga saavutada soovitavate eesmärkide saavutamisel¹³⁸. Vastavalt Euroopa Komisjoni teatisele võivad osad erandid maksusüsteemis olla põhjendatavad maksumeetme eesmärkide kohaselt. Sellest tuleneb, et kui maksumeetme valikuline maksulävi on oma olemuselt astmeline ja on põhjendatav maksumeetme ümberjaotava eesmärgiga, siis võib meede üleüldiselt olla teatud juhtudel põhjendatud ning seda ei loeta riigiabiks¹³⁹.

Käesoleva magistritöö puhul on analüüsitavaks raamistikuks magustatud joogi maksu seadus kui magustatud jookke tootvaid või importivaid ettevõtjad puudutav maks. Üldisest süsteemist kõrvalekalleteks või eranditeks on tulenevalt magistritöö autori analüüsitavatest eranditest esmajoonel maksustamise üldine lävi, seejärel erand, mis on kehtestatud piimatoodetele ning milline on olukord siis, kui selline erand ei laiene taimejookidele ning seejärel erand, mis on antud laeva ja lennuettevõtjate pardale toimetatavatele magustatud jookidele.

Teatud maksusüsteemi üldisest iseloomust tulenevad erandid, mis aitavad kaasa süsteemi eesmärkide saavutamisele, võivad osutada riigiabi mõttes põhjendatuks. Siiski tuleb märkida, et teatud ettevõtjatele eelise andev erand üldisest maksusüsteemist annab valikulise eelise ka siis, kui liikmesriik üritab sellist erandit kaitsta "objektiivse õigustatuse" kaudu tulenevalt erinevatest sotsiaalsetest, keskkonnaga seonduvatest või avaliku poliitika eesmärkide saavutamise vajadusest¹⁴⁰. Järelikult on valikulisus meetme puhul igal juhul olemas, lihtsalt valikulisus võib olla teatud juhtudel põhjendatud. Seega tuleb kaasuspõhiselt analüüsida iga eelnevalt toodud erandi puhul, millisel määral aitab see erand ellu viia maksumeetme eesmärgi ning kas erandi objektiivne õigustatus on piisav selleks, et neutraliseerida valikulise kriteeriumi.

Kuivõrd eelnevalt on tuvastatud, et magustatud joogi maks kuulub maksumeetmena ELTL artikli 107 kohaldamisalasse, tuleb järgnevalt analüüsida valikulisuse kriteeriumi täitmist kõikide eelmise alapeatüki all toodud kõrvalekallete või erandite võtmes.

¹³⁸ Quigley, p 112.

¹³⁹ Komisjoni teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (98/C 384/03), para 24.

¹⁴⁰ Case C-458/09 P, *Italy v European Commission*.

3.2. Võimalik valikulisus toodetele, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri kohta, kuid mitte kunstlikke magusaineid

Magustatud joogi maksu seaduse kohaselt maksustatakse kõiki magustatud jooke, mis sisaldavad vähemalt 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta või muid magustajaid 100 milliliitri toote kohta, olenevalt nende magustajate grammilisest määrast¹⁴¹. Seega on kõrvalekalle üldisest maksusüsteemist, milleks on magustatud joogi maks kui selline, sisse kirjutatud seadusesse juba läbi seadusandja valitud maksuläve. Selline erinevus eelistab valikuliselt teatud ettevõtjaid teistele ettevõtjatele. Nagu alapeatükis 2.1. välja toodud, eksisteerivad turul erinevad tooted, mis on toodetud erinevate tootjate poolt ning mis kuuluvad samale asjaomasele turule, ent mida tulenevalt maksustamise lävest ei maksustata nende suhkrusisalduse tõttu võrdsetel alustel. Seega eelistab meede madalama suhkrusisaldusega tooteid kõrgema suhkrusisaldusega toodetele ning seeläbi ka ettevõtjaid, kes madalama suhkrusisaldusega tooteid toodavad. Samuti eelistab meede suhkrusisaldusega tooteid muid magustajaid sisaldavatelt toodetele. Euroopa Kohus on leidnud, et selleks, et ELTL artikkel 107 rakenduks, peab maksumeede eelistama teatud ettevõtjaid või teatud tooteid võrreldes teiste sarnaste toodetega, mis tulenevalt maksu eesmärgist on omavahel võrreldavas juriidilises ja faktilises olukorras¹⁴². Seega on võimalik öelda, et olukorras, kus samal asjaomasel turul müüdavaid tooteid maksustatakse erinevatel alustel, on *prima facie* valikulisus tõepoolest olemas ning on alust analüüsida Euroopa Komisjoni loodud astmelise süsteemi järgmist lüli.

Järgnevalt tuleb maksuläve osas analüüsida põhjuseid, miks selline lävi on seatud. Euroopa Kohtu sõnul tuleb selleks, et meede oleks defineeritav valikulisena, lähtuda üldisest maksumeetmest ehk maksusüsteemist ning selle eesmärkidest¹⁴³. Euroopa Komisjoni teatise kohaselt, kui meede on põhjendatav maksu ümberjaotava eesmärgi tõttu, siis saab meede olla üleüldiselt põhjendatud ning ei kujuta endast valikulisust ELTL artikli 107 mõttes¹⁴⁴. Magustatud joogi maksu üheks eesmärgiks on üldine fiskaaleesmärk, et teenida riigikassase tulu. Samas on magustatud joogi maksu ametlikuks eesmärgiks tulenevalt eelnõu seletuskirjast võidelda rasvumisega Eestis, suunata tarbijaid tarbima vähem magustatud jooke ning motiveerida tootjaid vähendama magusainesisaldust (eriti kunstlikke magusainetesisaldust) oma toodetes.

¹⁴¹ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 1 lg 1 ja 2.

¹⁴² Case C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH v Finanzlandesdirektion für Kärnten*, para 41.

¹⁴³ Cases C-78/08 to C-80/08, *Paint Graphos*, paras 54-62.

¹⁴⁴ Komisjoni teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (98/C 384/03), art 24.

Seega tuleb järgmise sammuna analüüsida, kas 5-grammilise maksuläve seadmine on vajalik nimetatud eesmärgi saavutamiseks. Nagu töös on eelnevalt välja toodud, põhjendatakse läve asjaoluga, et Eesti jaevõrgus enim levinud suurusega pooleliitrise karastusjoogi tarbimisel ületab inimene tervisliku päevase lisatud suhkrute koguse juba juhul, kui toote suhkrusisaldus on üle 5 grammi 100 milliliitri toote kohta¹⁴⁵. Seega saab põhjendada maksuläve kehtestamist 5-grammilise suhkrusisaldusega tootele eesmärgiga kaitsta rahva tervist. Lisaks esineb läve kui sellise seadmisel motivaator ettevõtjatele, et viimased vähendaksid oma toodete suhkrusisaldust allapool maksuläve, et seeläbi pääseda maksustamisest. Küsimus on aga selles, kas sellise läve kehtestamisel just selliseid põhjendusi arvestades kaob ära magustatud joogi maksu valikulisuse faktor. Selleks on tarvis täiendavalt analüüsida Euroopa Kohtu ja Euroopa Komisjoni praktikat.

3.2.1. Taanis kehtestatud küllastunud rasvade maks ning selle valikulisuse seos magustatud joogi maksu maksustamislävega

Esmalt tuleb tähelepanu pöörata Taanis kehtestatud küllastunud rasvu ehk transrasvu sisaldavate toiduainete maksule, mille eesmärgiks oli kaitsta ja parandada rahva tervist transrasvu sisaldava toidu tarbimise vähendamise kaudu¹⁴⁶. Autor ei saa anda lõplikke Euroopa Komisjoni või Euroopa Kohtu seisukohti seoses kehtestatud maksuga, kuivõrd menetlus on alles pooleli. Kui Euroopa Komisjoni otsus Euroopa Kohtus vaidlustatakse, siis pole otsus ja selle põhjendused enam siduvad. Olenemata konkreetse kaasuse menetluslikust käigust, näitab see siiski Euroopa Komisjoni üldisi seisukohti maksumeetmete osas ja seda, kuidas Euroopa Komisjon on sisustanud valikulisuse kriteeriumi maksumeetmete puhul, seega on otsus sisuliselt siiski oluline.

Taanis kehtestatud maksumehhanism oli iseenesest sarnane magustatud joogi maksuga. Mõlema puhul on maksukohustuslasteks kas tootjad või importijad ning kuigi Taani maks pole oma olemuselt astmeline, sisaldab see väga kindlat maksuläve, millest on paljud tooted kõrvale jäetud¹⁴⁷. Taani rakendas maksustamise lävena 2,3%-list küllastunud rasva või transrasva sisaldust tootes. Sellest tekkis Euroopa Komisjonil esimene probleemkoht, kuivõrd umbes 8% küllastunud rasvade kogutarbimisest olid piimatooted, mis sisaldasid alla 2,3% küllastunud rasvu ning ei kuulunud seetõttu maksu reguleerimisalasse¹⁴⁸. Samuti rakendas Taani erandit

¹⁴⁵ *Supra*, lk 19.

¹⁴⁶ European Commission. State aid SA.33159 (2011/NN) – Denmark Taxation of saturated fat in certain food products sold in Denmark, Brussels 2015, p 2.

¹⁴⁷ *Ibid*, pp 5-6.

¹⁴⁸ European Commission. State aid SA.33159 (2011/NN), p 8.

ettevõtjate suhtes, kelle iga-aastane maksustatavate toiduainete müügimaht oli alla 50 000 DKK aastas¹⁴⁹. Seega on võimalik öelda, et ka Taanis kehtestatud maksu puhul esines üldisest maksuskeemist valikulisi kõrvalekaldeid teatud ettevõtjate suhtes, keda Euroopa Komisjon on hiljem nimetanud potentsiaalseteks abisaajateks¹⁵⁰.

Euroopa Komisjon leidis, et vaatamata sellele, et Taani maksustab esmapilgul kõiki maksuläve ületanud tooteid võrdselt, peitub teatav valikulisus juba läve enda seadmisel¹⁵¹, järelikult sisaldab meede *prima facie* valikulisust. Sarnane on olukord ka magustatud joogi maksuga, millesse on sisse kirjutatud *prima facie* valikulisus 5%-lise maksuläve seadmisega, olenemata selle läve põhjendustest. Euroopa Komisjon nentis, et see, et maksustati enamikku maksumeetme alla kuuluvatest ettevõtjatest, ei anna alust väitmaks, et meede pole valikuline, isegi kui sektor, millesse ettevõtjad kuuluvad, on olemuselt väga lai. Euroopa Komisjoni hinnangul ei muuda selline käitumine ja piiritlemine meedet üldiseks majanduslikuks meetmeks, sest kõik majandussektorid ei saa sellest meetmest kasu¹⁵². Seetõttu eksisteeris Euroopa Komisjoni sõnul meetmes valikulisus. Magustatud joogi maks on oma olemuselt Taanis kehtestatud maksuga sarnane. See puudutab küll kõiki magustatud joogi tootjaid, kuid tulenevalt meetmesse endasse kirjutatud maksustamislävendist, eksisteerib meetmes endas erinevus olemuselt sarnaste ja samasse sektorisse kuuluvate ettevõtjate vahel. Järelikult ei saa kõik ettevõtjad meetmest sarnasel viisil kasu. Ettevõtjad, kelle teatud toodete suhkrusisaldus jääb alla 5 grammi 100 milliliitri toote puhul, saavad meetmest kasu, samas kui ülejäänud tootjad, kelle tooted ei vasta sellele kriteeriumile, seda kasu ei saa.

Komisjon analüüsis seejärel kas valikulisus võib olla põhjendatud tulenevalt maksusüsteemi olemusest ehk kas meetme majanduslik põhjendatus ja seatud objektiivsete eesmärkide saavutamine on lahutamatu seotud nimetatud erandi valikulisuse olemasoluga¹⁵³. See tähendab olukorda, kus ilma nimetatud eranditeta ei saa meede efektiivselt funktsioneerida. Sellises situatsioonis tuleb erandite põhjendatuse analüüsimisel olla range, sest analüüsiga üritatakse anda objektiivne õigustus meetmele, mis läheb ELTL artikli 107 olemusega vastuollu¹⁵⁴. Range tuleb seega olla ka kõikide meetmete puhul, mis puudutavad erimakse, kus maksumeetme elemendid indikeerivad, et maksulävi on sätestatud ilmselgelt arbitraarsel ja

¹⁴⁹ *Ibid*, p 8.

¹⁵⁰ *Ibid*, 10.

¹⁵¹ European Commission. State aid SA.33159 (2011/NN), p 17; Case C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH v Finanzlandesdirektion für Kärnten*, para 48.

¹⁵² European Commission. State aid SA.33159 (2011/NN), p 17.

¹⁵³ Case C-279/08 P, *Netherlands (NOx) v European Commission*, para 62; Case C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH v Finanzlandesdirektion für Kärnten*, para 23.

¹⁵⁴ Case C-88/03 *Açores – Portugal v European Commission*.

erapoolikul viisil, mis eelistab teatud tooteid või teatud ettevõtjaid teistele sarnastele toodetele või ettevõtjatele¹⁵⁵. Seega tuleb tuvastada magustatud joogi maksu kui maksumeetme eesmärgid ja analüüsida, kas maksumeede suudab sellised eesmärgid saavutada ning kas nende eesmärkide saavutamist toetavad meetmes olevad erandid.

Taani transrasvade maksu kaasuses leidis Euroopa Komisjon, et vaatamata sellele, et Taani meetme eesmärgiks oli rahva tervise kaitse ning tarbijate mõjutamine paremate toitumisalaste valikute tegemiseks, olid meetme all kehtestatud erandid siiski valikulise iseloomuga ning riigiabi seisukohalt polnud võimalik ELTL artikli 107 kohaldumist välistada¹⁵⁶. Nimelt leidis Euroopa Komisjon, et maksumeetme erandite reguleerimisala ja struktuur ei aidanud tingimata kaasa meetmega soovitatavate eesmärkide saavutamisele. Euroopa Komisjoni sõnul, kui selline argumentatsioon oleks Euroopa Liidu õiguse silmis vastuvõetav, oleks see avalikule võimule piisav ettekääne, et tugineda meetmete vastuvõtmisel vaid meetme eesmärkide õiguspärasusele. Selline olukord poleks aga ELTL artikli 107 mõttes vastuvõetav, sest lähtuvalt ELTL artikli 107 sõnastusest lähtutakse riigiabi analüüsil mitte meetme eesmärkidest, vaid meetme mõjust siseturule¹⁵⁷. Seega tuleb hetkeolukorras analüüsida meetme mõju siseturule valikulisuse kriteeriumi perspektiivist.

Magustatud joogi maksu ametlikuks üldiseks eesmärgiks on võidelda elanikkonna rasvumisega ning suunata tarbijaid vähendama suhkrusisaldusega toodete tarbimist. Piirmäär näeb ette, et kui inimene tarbib päevas ühe pooleliitri pudeli karastusjooki, ei ületa ta päevast soovitatav suhkrutarbimislimiiti, kui toote suhkrusisaldus jääb alla 5 grammi 100 milliliitri toote kohta. Taani kaasuse näitel¹⁵⁸ oleks vaja lisainformatsiooni selle kohta, kui suurel määral tarbiksid tarbijad ühes päevas alla 5-grammilise suhkrusisaldusega jooke, et anda seisukoht, kas selline maksulävi aitab kaasa maksumeetme eesmärkide saavutamisele. Kui tarbijad tarbivad tavaolukorras siiski keskmiselt üle poole liitri päevas selliseid tooteid, siis ei täida maksulävi enam seaduse jõustamise eesmärki, sest inimesed ületaksid oma päevase lubatud lisatud suhkrutega jookide tarbimise vaatamata sellele, et kehtestatud on 5-grammiline maksulävi. See tähendaks, et selliste toodete tootjad saaksid toodete müümisel maksuvabastuse näol valikulise eelise, mis ei aitaks samas kaasa maksumeetme eesmärkide saavutamisele. Seega on võimalik

¹⁵⁵ Case C-88/03, *Açores – Portugal v European Commission*, para 81.

¹⁵⁶ European Commission. State aid SA.33159 (2011/NN), p 19.

¹⁵⁷ Case C-241/94, *France v European Commission*, para 20; Case T-55/99, *Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) v European Commission*, para 53.

¹⁵⁸ European Commission. State aid SA.33159 (2011/NN), pp 21-22.

öelda, et nimetatud 5-grammiline suhkrusisaldus maksulävena 100 milliliitri toote kohta on põhjendamatu ning võib täita ELTL artiklis 107 toodud valikulise eelise andmise kriteeriumi.

Lisaks esineb täiendav valikulisus ka osas, et magustatud joogi maksu eesmärgiks on ühest küljest vähendada inimeste päevast kaloraazi, samas kui muid magusaineid sisaldavaid tooteid maksustatakse magustatud joogi maksuga igal juhul, olenemata magusainesisaldusest, kuigi sellised tooted sisaldavad reeglina vähem kaloreid ning nende tarbimine aitab seeläbi kaasa magustatud joogi maksu eesmärkide saavutamisele. Seega esineb vastuolu meetme eesmärkide ja ka muid magusaineid sisaldavate jookide maksustamise vahel. Täiendavalt tuleks hinnata seda, kas inimesed võiksid muuta oma tarbimisharjumusi tulenevalt 5-grammilise läve seadmisest magustatud jookidele. Kuivõrd autoril puuduvad nimetatud analüüsi tegemiseks vajaminevad sisendid, jääb nimetatud analüüsi käigus valikulisuse hindamine vaid eelnevalt toodud järelduse juurde. Seega on üldine 5-grammilise suhkrusisaldusega maksulävi oma olemuselt valikuline. Samuti on valikuline ka see, et muid magusaineid sisaldavaid jooke maksustatakse magustatud joogi maksuga alati, olenemata magusainesisaldusest.

3.2.2. Lätis kehtiv mittealkohoolsete jookide aktsiisimaks ning selle valikulisuse seos magustatud joogi maksu maksustamislävega

Magustatud joogi maksu seaduse eelnõu seletuskirjas on toodud näitena Läti Vabariigi tegevus¹⁵⁹. Läti Vabariik on kehtestanud aktsiisimaksu kõikidele mittealkohoolsetele jookidele¹⁶⁰. Läti näitel maksustatakse mittealkohoolseid jooke võrdsetel alustel, olenemata nende suhkrusisaldusest või muu magusaine sisaldusest, kui sellised tooted sisaldavad mingil määral suhkrut või muid magustajaid või maitsestajaid – seega ei lähtu Läti maksustamisel astmelise maksustamise skeemist¹⁶¹. Erandina on välja jäetud puu- ja köögiviljamahlad¹⁶². Samuti on erandina aktsiisiga maksustamisest välja jäetud piimatooted, mida maksustatakse endiselt tavalise käibemaksuga (kuigi initsiatiiv maksu rakendamiseks ka sellistele toodetele oli 2017. aastal olemas, ei leidnud see heakskiitu¹⁶³).

Käesoleva alapeatüki eesmärgiks on analüüsida, kas juhul, kui Eesti lähtuks magustatud joogi maksu maksuläve rakendamisel Läti mudelist, ei täidaks magustatud joogi maks ELTL artikli 107 mõttes ära valikulisuse kriteeriumit. Nentima peab küll seda, et küsitav on Läti praktika

¹⁵⁹ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, Seletuskiri, Eelnõu § 1 punkti 2, lk 3.

¹⁶⁰ Latgale. Overview of Latvian excise duty system, updated 13 April 2006.

¹⁶¹ Lloyd-Williams, F., Bromley, H., Orton, F., Hawkes, C., Taylor-Robinson, T., O'Flaherty, M. et al. Smorgasbord or symphony? Assessing public health nutrition policies across 30 European countries using a novel framework.

¹⁶² State Revenue Service of the Republic of Latvia. Excise Duty.

¹⁶³ Saeima izskata iniciatīvu mainīt PVN likmes pārtikas produktiem – Dienas Bizness 14.12.2017.

puu- ja köögiviljamahlade ning piimatoodete osas, sest sellise erandi andmine, samas kõiki teisi magustatud jooke maksustades, võib anda põhjendamatu valikulise eelise puu- ja köögiviljamahla tootjatele ning piimatoodete tootjatele, nagu eelnevalt on analüüsitud ka käesolevas magistritöös. Seda eriti juhul, kui Läti pole vastavat meetmet ja sellest tulenevast erandist Euroopa Komisjonile teatanud.

Ent jättes välja asjaolu, et Läti pole taotlenud riigiabi luba oma eranditele, on siiski võimalik analüüsida vähemalt põgusalt Lätis kehtestatud põhimõtet, mille järgi maksul puudub maksustamislävi. See tähendab, et toode ei muutu maksuobjektiks mitte teatud suhkrusisalduse läve ületades, vaid kõik suhkrut või muid magusaineid sisaldavad magustatud joogid on *per se* maksuobjektiks. Lisaks maksustatakse selliseid jooke võrdsetel alustel ehk maksul puudub astmelisuse faktor. Järelikult maksustatakse Lätis kõiki magusainet või suhkrut sisaldavaid jooke võrdsetel alustel, välja arvatud eelnevalt välja toodud erandid. Eesti magustatud joogi maksu puhul need näitajad sellised pole, kuivõrd Eesti on kehtestanud nii 5-grammilise suhkru maksuläve kui ka jaganud maksusüsteemi selle siseselt astmeteks, nii et erinev suhkrusisaldus toodetes tähendab erinevat maksukoormust¹⁶⁴. Seega on Eesti maksustamise süsteemi juba sisse kirjutatud teatav valikulisus.

Autorile pole teada, millised on Läti magustatud joogi maksu eesmärgid. Kui maksu kogumisel on puhtalt fiskaalne eesmärk ning Läti nendib seda, et nende eesmärgiks polegi rahva tervise kaitse, on olukord eesmärgilises mõttes vähemalt teatud mõttes Eestist erinev, sest Eestis on magustatud joogi maksul täiendavaid eesmärke, fiskaalne eesmärk on üksnes üks nendest. Isegi juhul, kui Läti maksul on üksnes fiskaalne eesmärk, hõlmab see kaudselt ka põhimõtet, et Lätil puudub tolerants igasuguse magusaine või suhkru suhtes, kaotades sellega täiendavalt ära maksu valikulisuse faktori. Seega pole Läti meede valikuline. Kui Eestis rakendataks samuti nulltolerantsi igasuguse suhkru- või magusainesisalduse suhtes, poleks ka Eestis kehtestataval magustatud joogi maksul valikulisust, jättes seejuures käsitluse alt välja erinevad erandid. Sellisel juhul kaoks ära küll hinnastiimul madalama suhkru- või magusainesisaldusega jookide tarbimiseks, kuid samas on erinevates raportites välja toodud¹⁶⁵, et nii võiks magustatud jookide tarbimine üldises mõttes väheneda, sest nende asemel võidaks hakata eelistama lisaaineteta vedelikke, näiteks vett. Seega on võimalik väita, et Läti mehhanism võiks toimida ka Eesti puhul, saboteerimata Eesti maksumeetme eesmärke ja olemata samas ELTL artikli 107 mõttes valikuline. Järelikult on põhjendatud see, et seadusandja kaaluks magustatud joogi

¹⁶⁴ *Supra*, lk 11.

¹⁶⁵ World Health Organisation. Fiscal policies for diet and the prevention of noncommunicable diseases, p 12.

maksu kehtestamisel ka ilma astmeteta ja ilma maksuläve süsteemi võimalikku rakendamist, sest sellisel juhul poleks tegu ELTL artikli 107 mõttes riigiabiga, isegi kui kõik ülejäänud riigiabi eeldused on täidetud, sest nimetatud eeldused peavad olema kumulatiivselt täidetud selleks, et tegemist oleks riigiabiga.

3.2.3. Ungaris kehtestatud astmeline toiduainete kontrollmaks ja tubakatoodete maks ning nende astmete valikulisuse seos magustatud joogi maksu maksustamisläve ja maksustamisastmetega

Käesolevas alapeatükis analüüsib autor Ungaris kehtestatud kahe maksumeetme valikulisust ning vastava Euroopa Komisjoni analüüsi analoogia ülekantavust magustatud joogi maksule. Ungaris kehtestatud meetmete valikulisuse faktor ja see, miks Euroopa Komisjon leidis meetmed olevat valikulised, aitab paremini jõuda järeldusteni, kas magustatud joogi maks sarnase meetmena on oma olemuselt valikuline, arvestades magustatud joogi maksu maksustamisläve ning maksu astmelisust.

Ungari on kehtestanud kaks meetet, mille kohta Euroopa Komisjon ka oma uurimismenetluse algatas. 2012. aastal jõustus Ungaris toiduainete kontrollmaks¹⁶⁶ ning 2014. aastal kehtestati tubakatoodete müügi aastasel käibel põhinev maks¹⁶⁷. Kuigi viimane pole oma olemuselt toiduainemaks, on see sarnane magustatud joogi maksuga kahel põhjusel. Esiteks on sarnane meetme eesmärk, kuivõrd Ungari soovis panustada rohkem rahva tervisesse ning pakkuda oma elanikkonnale täiendavat kaitset tervist kahjustavate toodete eest. Teiseks oli tegemist astmelise maksuga, mida arvutati ettevõtjate aastase käibe baasil. Ka magustatud joogi maks on seotud ettevõtjate käibega, sest makstava maksu suurus on seotud kõikide tootjate poolt müüdüd magustatud jookidega. Kuigi magustatud joogi maksu tasutakse korra kuus ning see pole seotud ettevõtja üldise käibega, on siiski kaudselt kohustatud rohkem maksma need ettevõtjad, kes turustavad suuremal määral magustatud jooke. Järelikult on maks kaudselt seotud ka ettevõtjate käibega.

Toiduainete kontrollmaksu puhul olid toiduainetööstuses tegutsevad ettevõtjad kohustatud maksma oma aastaselt käibelt vastavat maksu¹⁶⁸. Seejuures polnud kohustatud kõik ettevõtjad, vaid üksnes teatavad valdkonnad, mille kohta oli Ungari avaldanud eraldi nimekirja.

¹⁶⁶ European Commission. State aid No SA.40018 (2015/NN) – Hungary 2014 Amendment to the Hungarian food chain inspection fee. Brussels, 15.07.2015 C (2015) 4808 final, p 1.

¹⁶⁷ European Commission. COMMISSION DECISION of 4.7.2016 ON THE MEASURE SA.41187 (2015/C) (ex 2015/NN) implemented by Hungary on the Health contribution of tobacco industry businesses. Brussels, 4.7.2016 C (2016) 4049 final, p 3.

¹⁶⁸ European Commission. State aid No SA.40018 (2015/NN), p 2.

Kontrollmaksust saadavast maksutulust vähemalt 10% pidi minema sektori järelevalvega seotud investeeringutesse. 2014. aastal tehtud seadusemuudatuse alusel muutus eelnevalt astmeteta maks aga astmeliseks ettevõtjatele, kes müüsid kiirelt liikuvaid tarbekaupasid (*fast moving consumer goods*). Seaduse eelnõu seletuskirjas puudusid põhjendused muudatuste vajalikkuse või eesmärgi osas. Ungari lõi muudatusega kaheksa maksuastet, kus ettevõtjad, mille käive jäi vahemikku 160,6 miljonist eurost kuni 963, 5 miljoni euroni, pidid tasuma oma käibelt maksu vastavalt 0,1% kuni 6%, kui 963,5 miljoniline käive ületati. Samuti oli sätestatud 0% maksukohustus, kui ettevõtja käive oli vähem kui 1,6 miljonit eurot aastas.¹⁶⁹ Järelikult oli Ungari maksumees nii ettevõtjaid, kes polnud teatava läve tõttu maksukohustuslased kui ka astmeline faktor, mis eristas erinevaid ettevõtjaid nende käibe põhjal. See on analoogne olukord magustatud joogi maksule, kus on samuti sätestatud teatav piir, mille puhul teatud tooteid ei maksustata ning ka magustatud joogi maks on oma olemuselt astmeline.

Ungari põhiline argument tõestamaks, et tegemist pole riigiabiga oli, et maks pole olemuselt valikuline, vaid on sektoris kehtestatud üldisel tasandil. Valikulisuse analüüsimisel läbis Euroopa Komisjon jällegi kohtupraktika kaudu kehtestatud 3-astmelise testi. Selle käigus tuleb esmalt leida üldise maksusüsteemi raamistik, millest lähtutakse. Seejärel leitakse süsteemis kehtestatud kõrvalekalded ja erandid ning kas need on olemuselt valikulised. Viimase punktina analüüsitakse, kas sellised kõrvalekalded saavad olla põhjendatud maksumeesme üldiste eesmärkidega. Kõnealusel juhul oli lähtuvaks raamistikuks sama Ungari toiduainete käivetel põhinev maks. Euroopa Komisjon nentis, et maksu astmestik, mis viidi sisse 2014. aasta muudatusega, ei saa olla üldise raamistiku osa. Praktika kohaselt tuleb selleks, et analüüsida valikulisuse olemust, lähtuda küsimusest, kas liikmesriik on meesme loomisel disaininud selle meeevaldselt, andes teatud turuosalistele valikulise eelise¹⁷⁰. Euroopa Komisjon leidis üsna rangelt, et juba tulenevalt astmelisuse olemasolust on maksus sätestatud erandid *prima facie* valikulised¹⁷¹. Seda tulenevalt sellest, et madalamate käivetega ettevõtjad pidid maksuma oluliselt väiksemat maksu võrreldes kõrgemate käivetega ettevõtjatega.

Selline mõttekäik on rakendatav ka magustatud joogi maksu puhul, kus ettevõtjad, mis suudavad rohkem magustatud jookke müüa, peavad lõppude lõpuks ka rohkem maksu tasuma. Kuigi Ungari näite puhul oli tegemist astmelise suurenemisega ja magustatud joogi maksu

¹⁶⁹ *Ibid*, p 3.

¹⁷⁰ Joined Cases C-106/09 P and C-107/09 P, *European Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*.

¹⁷¹ European Commission. State aid No SA.40018 (2015/NN), p 8.

puhul on suurenemine lineaarne, siis on teatav sarnasus kahe meetme vahel siiski olemas, sest maksukohustuslase maksukoormus on kokkuvõttes mõjutatud tema müügimahtudest.

Sarnase loogika alusel tekib valikulisus nende ettevõtjate osas, kelle tooted ei kuulu maksustamisele, sest sisaldavad vähem kui 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta. Järelikult on võimalik väita, et magustatud joogi maks hõlmab endas sarnast valikulisust nagu Ungari toiduainete kontrollmaks, mille puhul leidis Euroopa Komisjon, et meede on valikuline. Lisaks on sama loogika ülekantav ka suhkrusisaldusele, kus kõrgema suhkru- või magusainesisaldusega tooteid maksustatakse kõrgemalt kui sarnaseid madalama suhkru- või magusainesisaldusega jooke.

Viimasena leidis Euroopa Komisjon, et maksustamise astmed olid ebamõistlikult suurte vahedega. Emapilgul on võimalik öelda, et Eesti maksumeetme puhul sarnast probleemi pole. Samas analüüsides nimetatud vahesid lähtudes ettevõtjate müügimahtudest, saab väita, et tulenevalt astmelise süsteemi olemusest on üsna suur vahe kogumaksukohustuse juures siiski olemas. Maksukoormuse vahe toodete puhul, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, ning toodete puhul, mis sisaldavad üle 8 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, on 0,3 eurot iga liitri toote kohta.

ACNielsen Eesti OÜ avalikustatud turumahtude põhjal olid karastusjookide käibed 2016. aastal järgmised. Karastusjooke ja kalja müüdi kogusegmendis 35,6 miljonit liitrit, millest 2,1 miljonit olid nii öelda *light* tooted, mis on reeglina tooted, mis sisaldavad lisaks suhkrule ka suhkruasendajaid ehk muid magusaineid. Lisatud maitsetega vett ehk magustatud veetooteid müüdi kokku 11,8 miljonit liitrit. Energia- ja spordijooke, mis sisaldavad samuti reeglina peale suhkru ka muid magusaineid, müüdi kokku 3,9 miljonit liitrit¹⁷².

Kuivõrd autorile edastatud info ei lähtu magustatud joogi maksu seadusesse sisse viidud astmestikust, ei saa arvutada potentsiaalset maksukohustust lähtuvalt erinevate astmete suhkrusisaldusest. Küll aga indikeerivad nimetatud müügiandmed ilmselgelt, et olenemata sellest, et liitri kohta tuleb tasuda vaid 0,3 eurot, on müügiandmed niivõrd suured, et on olemas märgatav vahe ettevõtja vahel, kes toodab maksuga mittemaksustavaid tooteid ja ettevõtja vahel, mille tooteid maksustatakse magustatud joogi maksuga. Lisaks nähtub eeltoodud statistikast, et üldiselt toodetakse kõrgema suhkrusisaldusega magustatud jooke palju suuremas mahus kui keskmise või madala suhkrusisaldusega magustatud jooke. See tähendab, et astmete

¹⁷² LISA 1. ACNielsen Eesti OÜ. Karastusjookide turumahud 2016. aastal Eesti toidukauplustes, kioskides, tanklates.

suurenedes on erinevate toodete suhtes kohalduvad maksumäärad väga erinevad ning oluliselt erinev on ka ettevõtjate maksukoormus.

Hüpoteetiliselt võib segmendist eraldada *light* tooted ning magustatud veetooted, kuivõrd enamus toodetavatest karastusjookidest sisaldavad rohkem kui 5 grammi suhkrut 100 milliliitri joogi kohta. Seega jääks eelduslikuks sisendiks, et 65% sellistest karastusjookidest on maksustatavad 0,3 euroga liitri kohta (magustatud joogi maksu seletuskirja kohaselt sisaldavad 65% turul olevatest karastusjookidest üle 8 grammi suhkrut¹⁷³). 2016. aasta andmete põhjal tähendaks see ettevõtjatele enam kui 6,5 miljoni euro suurust maksukohustust ainuüksi kõrge suhkrusisaldusega jookide pealt. Kui võtta hüpoteetiliseks eelduseks, et ülejäänud 35% karastusjookidest on madala suhkrusisaldusega, tähendab maksustatavad 0,1 euroga liitri kohta, siis tekiks ettevõtjatele täiendav 1,2 miljoni suurune maksukohustus. Arvestada tuleb ka seda, et kuivõrd autorile pole teada keskmise suhkrusisaldusega jookide osakaal ning autor lähtus arvutuses vaid madalast suhkrusisaldusest, võib see maksukohustus olla veelgi suurem.

Nimetatud kahe hüpoteetilise arvu summa ehk 7,7 miljonit eurot läheks jaotamisele kahe Eesti suurima turuosalise A. le Coq'i ja Saku ning lisaks arvukate väiketootjate vahel. Autorile pole kahjuks praegusel juhul teada ei A. le Coq'i ega Saku turuosad, aga 2010. aasta andmete põhjal oli A. le Coq'il karastusjookide turul 28,3%-i suurune turuosa¹⁷⁴. Võib arvata, et Saku turuosa oli oma suuruselt enam-vähem sarnane. Kuigi konkreetset pole teada, kas turuosad on vahepeal oluliselt kasvanud või langenud, saab üldiselt väita, et Eesti karastusjookide turg on olnud viimased 8 aastat üsna stabiilne ilma üleliia suurte muutusteta. Seega saab hüpoteetiliselt öelda, et kui nii Saku kui ka A. le Coq'i turuosa on umbkaudu 25-28%, siis on nende maksukohustus enam-vähem korrelatsioonis nimetatud turuosaga ehk umbes 2,1 miljonit eurot kõikidelt hüpoteetiliselt 0,1 ja 0,3 euroga maksustatavatelt karastusjookidelt. Selline tootepõhine maksukohustus on loomulikult rahaliselt väga erinev nendest tootjatest, kelle tooted sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta. Eelnev analüüs oli küll pelgalt hüpoteetiline ega paku kindlaid majandusanalüüsist lähtuvaid vastuseid, ent autor leiab, et see aitab illustreerida fakti, et tegelikkuses on magustatud joogi maksu läve seadmisest tekkiv eeldatav erinevus toodete maksustamise näol palju suurem kui esmapilgul 0,1-, 0,2- ja 0,3-eurose maksumääraga seoses tundub. Kuigi Ungaris kehtestatud astmete vahed olid suuremad, tekitab ka Eestis kehtestatav maksulävi olulist ebavõrdsust erinevate toodete vahel,

¹⁷³ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, Seletuskiri, Eelnõu § 9, lk 12.

¹⁷⁴ A. le Coq. A. LE COQ KASVATAS 2009. AASTAL ÕLLESEGMENTIS TURUOSA.

Eesmärgi põhjenduste osas lähtus Ungari sellest, et suuremad ettevõtjad tekitavad järelevalveametnikele rohkem tööd, sest nendega seotud toiduainete käitlemine tähendab suuremaid riske. Euroopa Komisjon sellise seisukohaga ei nõustunud. Euroopa Komisjon küll nentis, et suurem töömaht kui selline võib olla võimalik, kuid kuna Ungari astmete vahe oli 60-kordne, siis ei tundu olevat põhjendatud, et väikeses jaemüügi ulatuses müüdava suhkrupaki osas järelevalve tegemine maksab 60 korda vähem kui suures ketikaupluses sama järelevalve teostamine.¹⁷⁵ Seega leidis Euroopa Komisjon, et maks ei ole lähtuvalt eesmärgist põhjendatud. Nimetatud argumentatsiooni pole analoogia korras võimalik eeldatavasti magustatud joogi maksule üle kanda, sest astmete vahed magustatud joogi maksu puhul pole niivõrd suured ning Eesti põhjendab meedet teistel alustel – põhiliselt rahva tervise kaitse ning magustatud jookide tarbimise vähendamisega. Küll aga näitab nimetatud Ungari riigiabi juhtumi analüüs, et igasugused astmelised maksumeedmed, milleks on ka magustatud joogi maks Eestis, on *prima facie* valikulised ning Euroopa Komisjon on valikulisuse hindamise puhul väga range.

Euroopa Komisjon tõi välja, et kui ilma astmeteta sarnane maksusüsteem on loodud selleks, et koguda vahendeid rahva tervisesse tagasi investeerimisel, siis nimetatud meetmesse astmete integreerimine eelistas valikuliselt osasid ettevõtjaid teistele¹⁷⁸. Ungari meede ei pidanud riigi

¹⁷⁸ European Commission. State aid No SA.41187 (2015/C) (ex 2015/NN), p 8.

seisukoha järgi asetama ettevõtjaid sarnasesse juriidilisse ja faktilisse olukorda. See tähendab, et Ungari leidis, et ettevõtjad ei ole omavahel võrreldavas situatsioonis. Euroopa Komisjon sellega ei nõustunud. Euroopa Komisjon leidis, et kuigi loodud astmed lähtusid ettevõtjate käivete suurusest lähtuvalt erinevate tubakatoodete tervist kahjustavast mõjust, ei seadnud see erinevaid tubakatootjaid omavahel mittevõrreldavasse olukorda. Järelikult olid tootjad võrreldavas juriidilises ja faktilises olukorras. Euroopa Komisjon seisukoht oli, et eesmärk koguda vahendeid rahva tervise parandamiseks ei peegeldanud tubakatootjate käivetega loodavat negatiivset kahju rahva tervisele¹⁷⁹.

Euroopa Komisjon leidis, et Ungari oli loonud meelega süsteemi, mis eelistas väiksemaid ja madalama käibega ettevõtjaid suurematele ja suurema käibega ettevõtjatele. Oluline on märkida, et nii leidis Euroopa Komisjon maksumeetme analüüsimise testi esimeses etapis ehk maksusüsteemi kaardistamisel. Euroopa Komisjon nentis, et mittediskrimineeriv süsteem selles olukorras oleks selline, kus lähtutaks vaid ettevõtjate käivetest. Seega tuleks rakendada ilma astmeteta maksusüsteemi, mitte aga progressiivseid astmeid, kus käibe suurenemisel suureneb ka ettevõtja maksukoormus. Autor nendib, et selline loogika on põhjendatud, kuivõrd juhul, kui ettevõtjaid oleks maksustatud vaid lähtuvalt nende käivetest, oleks niikuinii pidanud tasuma rahaliselt rohkem maksu need, kelle käibed on suuremad. Astmete lisamine süsteemi tähendas seda, et lisaks käivetele suurenes suuremate ettevõtjate maksukoormus maksu astmelisuse tõttu veel täiendavalt.

Magustatud joogi maksu puhul ei ole olukord identne, ent teatav analoogia on olemas. Ettevõtjad, kes suudavad müüa rohkem kõrgema suhkru- või magusainesisaldusega jooke, on sunnitud ka rohkem maksu tasuma. Kuid nentima peab seda loogikat, et iseenesest sellised ettevõtjad kahjustavad ka suuremal määral rahva tervist. Ning iseenesest ei lähtu magustatud joogi maks kui selline täiendavalt ettevõtjate käivetest otseselt, vaid kaudselt – läbi müüdavate jookide mahtude. Seega pole Ungari tubakatoodete maksu puhul leitu otseselt magustatud joogi maksu korral rakendatav. Kokkuvõttes saab öelda, et Eestis kehtestatud maksumeede on valikuline lähtuvalt toodete suhkrusisaldusest, kuid ettevõtjaid ei maksustata otseselt täiendavalt lähtuvalt nende müügiimahtudest.

Küsitav on iseenesest see, et Eesti ei ole põhjendanud, miks on maksule loodud just kolm astet. Eesti on küll põhjendanud seda, miks alustatakse magustatud jookide maksustamisega alates 5

¹⁷⁹ *Ibid*, p 8.

grammist suhkrust 100 milliliitri toote kohta, kuid asjaolu, miks 8 grammist suhkrust maksustatakse tooteid veelgi kõrgemalt, pole seletuskirjas kuidagi põhjendatud. Ainuke kaudne põhjendus, mis antud on, on maksu üleminekuaegade suhtes, kus on nenditud, et 65% Eesti turul olevatest magustatud jookidest sisaldavad üle 8 grammi suhkrut.¹⁸⁰ See annab võimaliku põhjenduse, et kõige suurema magusasisaldusega joogid on ka need, mida kõige enam tarbijatele müüakse. Järelikult on sellistel toodetel kõige suurem mõju rahva tervisele.

Kokkuvõttes pole siiski teada, miks on sätestatud just kõrgema suhkrusisalduse piiriks 8 grammi 100 milliliitri toote kohta ning miks selliseid tooteid maksustatakse 0,3 euroga ning kuidas sellised arvud peegeldavad paremini maksu eesmärki – rahva tervise kaitset. See aga omakorda ainult kinnitab seda, et magustatud joogi maks on oma astmelisuses arbitraarne ning kohtleb erinevaid tootjaid ja tooteid ebavõrdselt, kuivõrd puuduvad asjakohased põhjendused kõrgema suhkrusisalduse ning kõrgema maksu seostele. Isegi, kui need põhjendused on võimalik ise välja mõelda, ei ole see piisav, sest seletuskiri peaks peegeldama detailideni meetme põhjendatust. Vastasel juhul on keeruline hinnata meetme valikulisuse all, kas see võiks riigiabi perspektiivist olla kuidagi põhjendatud tulenevalt maksumeetme objektiivsetest eesmärkidest.

Kokkuvõttes on võimalik öelda, et magustatud joogi maks on tulenevalt Euroopa Komisjoni praktikast valikuline. Meetme olemuses on mitmeid täiendavaid küsimusi, millele seletuskiri vastuseid ei paku. Küsitav on ka see, kuidas 5-grammilise suhkrusisaldusega jookide maksulävi aitab reaalselt kaasa rahva tervise kaitsele. Lisaks ka see, miks maksustatakse muid magusaineid sisaldavaid jooke igas olukorras, kui nende tarbimisel tarbijate päevane kaloraaž reeglina väheneb. Samuti võib probleemiks muutuda ka maksu astmelisus, sest astmete loomist ning nende seotust maksuga pole tegelikkuses põhjalikult analüüsitud. Teada on vaid seletuskirjas toodu: „Maks on astmeline põhjusel, et motiveerida tootjaid suhkrukogust joogis vähendama ja suunata tarbijaid kõrge suhkrusisaldusega jookide hinna kallinemisel tarbima väiksema suhkrusisaldusega jooke¹⁸¹.“ Samas pole teada, kas nimetatud astmed täidavad ka praktikas oma eesmärgi, kuidas mõjutavad astmetega seotud maksumäärad tarbimist ning kuidas aitavad nimetatud vahendid ellu viia maksumeetme objektiivseid eesmärgi – motiveerida tootjaid vähendama suhkrusisaldust ning tarbijaid vähendama tarbimist. Autor võib enda analüüsist lähtuvalt oletada, et kuivõrd 65% karastusjookidest on kõrgeima suhkrusisaldusega, siis nende kõrgemalt maksustamisel võib see mõjutada ka selliste toodete

¹⁸⁰ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, Seletuskiri, Eelnõu § 9, lk 12.

¹⁸¹ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, Seletuskiri, Eelnõu punkt 3.2.2.1, lk 14.

tarbimist. See kinnitab veel enam asjaolu, et magustatud joogi maks on *prima facie* valikuline meede.

Seega, kokkuvõttes on magustatud joogi maksus veel vähemalt maksu astmelisuse ja maksumäärade osas palju täiendavaid küsimusi tarvis esitada ning kuigi meede on *prima facie* valikuline, siis võib täiendavate vastuste andmisel olla valikulisus teatud mõttes põhjendatud. Seniks aga, kuni seadusandja pole täiendavaid vastuseid andnud, saab öelda, et magustatud joogi maksu objektiivsed eesmärgid ei välista meetme valikulisust Euroopa Kohtu ja Euroopa Komisjoni praktikast tulenevalt.

3.3. Võimalik valikulisus piimatoodete suhtes hüpoteetilises olukorras, kus Euroopa Komisjon on kinnitanud vastava erandi hõlmamata soja-, teravilja- ja seemnepõhiseid taimseid jooke

Eelnevalt on magistritöö autor analüüsinud, kas hüpoteetilises olukorras, kus Euroopa Komisjon teeb riigiabi lubava otsuse piimatoodete segmendis, ent sellest erandist on välja jäetud taimejoogid, saaksid piimatootjad eelise, kui tarbijad asendaksid seni tarbitud taimejoogid päris piimast tehtud toodetega. Autor tuvastas käesoleva magistritöö alapeatükis 2.2., et eeldatavasti tekiks sellisest toodete asendamisest piimatootjatele eelis. Nüüd analüüsib autor, kas selline eelis oleks oma olemuselt valikuline, lähtuvalt kolmeastmelisest maksumeetmete riigiabi valikulisuse testist¹⁸².

Üldine maksusüsteem, millest lähtuda, on magustatud joogi maks ning sellest maksust lähtuv Euroopa Komisjoni riigiabi lubav otsus piimatoodete suhtes. Erand selle süsteemi all seisneb selles, kui taimejoogid pole riigiabi lubava otsusega hõlmatud. See tähendab, et kuigi piimatooteid magustatud joogi maksuga enam ei maksustata, siis taimejookide turustajad ja tootjad on endiselt maksukohustuslased. Seega tuleb analüüsida, kas selline erand on oma olemuselt valikuline.

Autor leiab, et valikulisuse kriteerium on olemas, sest nii eelistatakse ühtesid tootjaid ja turustajaid teistele sarnastele tootjatele ja turustajatele. Käesolev erand lähtub küll eelkõige turustajatest, sest autorile teadaolevalt ei toodeta Eestis veel taimejooke, vaid ainult imporditakse neid välisriikidest ja tehakse turustamise eesmärgil kättesaadavaks tarbijatele Eestis. Eelistamine seisneb eelkõige selles, et taimejookide turustajad on juriidiliselt ja

¹⁸² *Supra*, lk 36-37.

faktiliselt piimatoodete tootjate ja turustajatega sarnases olukorras. Mõlemad toodavad sarnaseid tooteid, mis on oma olemuselt vähemalt hüpoteetiliselt asendatavad, sest on tarbitavad samadel eesmärkidel, kuigi taimejookide puhul on toode valmistatud taime-, mitte piimabaasil. Juriidiliselt on tegu võrreldava olukorraga, kus ka taimejoogid võiksid erandiga hõlmatult maksust vabastatud olla. Seega saab kaht segmenti omavahel võrrelda. Valikulisus seisnebki eelkõige selles, et taimejookide tootjad ja turustajad on kohustatud endiselt magustatud joogi maksu tasuma, samas kui piimatooted on erandiga hõlmatud ja seeläbi maksust vabastatud. Järelikult on *prima facie* valikulisus erandi puhul olemas.

Järgnevalt tuleb analüüsida, kas selline valikulisus võib kuidagi lähtuvalt magustatud joogi maksu eesmärkidest põhjendatud olla. Probleem seisneb siinkohal eelkõige selles, et magustatud joogi maksu seletuskiri vaikib piimatoodete erandi põhistuste osas. Autorile on teada, et piimatoodetele üldiselt kehtestatakse erand lähtuvalt sellest, et seadusandja arvates on piimatooted tervisliku dieedi lahutamatuks osaks. Samas pole seletuskirjas põhjendatud seda, kas juhul, kui taimejoogid pole erandiga hõlmatud, siis kuidas on taimejookide kasulikkus või olemus erinev piimatoodetest ning miks ei peaks selliseid tooteid lugema täisväärtusliku dieedi osaks. Ilma objektiivsete põhjendustega maksumeetme eesmärkide saavutamiseks ei ole võimalik ka *prima facie* valikulisust kuidagi põhjendada ja seeläbi lubatavaks muuta. Järelikult on võimalik öelda, et tulenevalt magustatud joogi maksu väljatöötamisdokumentide puudulikkusest, ei saa juhul, kui taimejoogid pole piimatoodetele antava erandiga hõlmatud, kuidagi põhjendada ka nende toodete erandist väljajätmist. Järelikult on meede selles osas valikuline.

3.4. Võimalik valikulisus rahvusvahelisi reise tegeva laeva- või lennuettevõtja pardal müüdavatele magustatud jookidele

Autor keskendub käesoleva alapeatüki all eelkõige laevaettevõtjatele. Magustatud jookide tootjad, kes ei müü oma tooteid pardapoodidele, satuvad seeläbi vähem eelistatud olukorda. Nimetatud erandiga seoses on olukord problemaatilisem, kui näiteks maksuläve seadmisel 5 grammile 100 milliliitri toote kohta. Seda seetõttu, et selle erandi puhul pole võrreldavas juriidilises ja faktilises olukordades olevatel ettevõtjatel mitte midagi teha selleks, et nende müüdavad tooted saaksid sarnase maksuvabastuse.

Üldine maksusüsteem, millest valikulisuse analüüsil lähtuda, on magustatud joogi maks, mis sätestab, et maksustada tuleb kõiki magustatud jooke, mis sisaldavad vähemalt 5 grammi

suhkrut 100 milliliitri toote kohta. Sama kehtib ka kõikide toodete kohta, mis sisaldavad muud magusainet.

Kõrvalekalle üldisest süsteemist on erand, mis vabastab kõik magustatud jookide tootjad maksu maksmisest, kui selliseid tooteid turustatakse rahvusvahelisi laeva- ja lennureise tegevate ettevõtjate pardal. Sellest tulenev valikulisus seisneb eelkõige selles, et ettevõtjad, kes suudavad rohkem magustatud jooke pardapoodide tarbeks müüa, võidavad valikuliselt suurema maksuvabastuse näol enam kui ettevõtjad, kelle käibed seoses pardapoodidele müügiga on väiksemad. Seega on käesoleva erandiga valikulisus erinevate ettevõtjate suhtes olemas, sest erinevaid, kuid olemuselt sarnaseid ettevõtjaid koheldakse maksustamisel erinevalt. Järelikult on eelise saanud ettevõtjad maksuerandi tõttu paremas olukorras kui teised. Kuna eelise saavad vaid piiratud hulk ettevõtjaid, käesoleva analüüsi valguses just tootjad ja turustajad, kes müüvad oma toodangut laevaettevõtjatele, on valikulisus *prima facie* olemas.

Ent isegi, kui on tuvastatud ELTL artikli 107 mõttes valikulisus erinevate ettevõtjate vahel, võib selline valikulisus olla põhjendatud maksusüsteemi üldise eesmärgi ja toimimise tõttu. See kehtiks juhul, kui maks ei saaks viia täide oma objektiivselt põhjendatud eesmärke ilma, et nimetatud erand kehtiks. Euroopa Kohus aktsepteerib oma praktikas vaid väga limiteeritud juhtumeid, kus valikulised kõrvalekalded maksusüsteemi üldisest toimimisest on lubatud ja põhjendatud. Üheks põhjenduseks on sektori või tegevuse eriline olemus¹⁸³, mida võib olla võimalik kohaldada ka käesoleval juhul. Seega on lahendamist vajav küsimus see, kas laevaettevõtjate pardapoed on oma olemuselt niivõrd erinevad, et pardapoodides müüdavad magustatud joogid ei peaks olema maksuga maksustatud. Alapeatükis 2.3. jõudis autor juba järeldusele, et pardapoed on oma olemuselt tavalistest jaemüügikauplustest siiski piisaval määral erinevad ning eeldatavasti ei konkureeri jaemüügikauplused pardapoodidega ka olukorras, kus magustatud joogi maks kehtestatakse ning seejärel suurenevad hinnad turul hüpoteetiliselt märgatavalt ja püsivalt. Järelikult ei saa eelneva tõttu väita, et tulenevalt ilmselgelt sarnasusest jaemüügikauplustele, ei saa pardapoed oma olemuselt erilised olla. On üldiselt teada, et laeva- ja lennuettevõtjatele kehtib ka teisi erandeid, mis on seotud ka maksustamisega, sest sellised ettevõtjad ei tegutse vaid ühe kindla riigi territooriumil. Autoril ei ole tulenevalt väga kitsast kohtupraktikast teha lõplikke järeldusi, kas laeva- ja lennuettevõtjad võiksid kuuluda niivõrd erilisse sektorisse, et neid poleks võimalik arvata magustatud joogi maksu kui meetmega teiste ettevõtjate hulka. Järelikult on võimalik, et teatud

¹⁸³ Micheau, p 203.

juhtudel saab nentida seda, et erand võiks olla põhjendatud tulenevalt sektori erilisest iseloomust, kuid käesoleva analüüsi jätkamise eesmärgil, eeldab autor, et nimetatud põhjendus siinkohal ei kohaldu.

Järgnevalt tuleb analüüsida seda, kas erandi kehtestamine rahvusvahelisi reise tegevatele laeva- ja lennuettevõtjatele võiks olla põhjendatud tulenevalt magustatud joogi maksu eesmärkidest. Euroopa Komisjon on oma suunistes nentinud, et kuigi liikmesriikidel on diskretsiooniõigus kehtestada maksude arvestamisel sektoraalselt erinevaid hindamismeetodeid, siis Euroopa Komisjon eeldab siiski alati abi andmist¹⁸⁴. Euroopa Komisjoni suunised on kohustuslikud vaid Euroopa Komisjoni enda jaoks, see tähendab, et need pole otsesiduvad liikmesriikidele ELTL artikli 288 mõttes. Siiski on Euroopa Komisjon kohustatud otsuste tegemisel ise sellistest suunistest lähtuma. Kõrvalekalded on lubatavad vaid siis, kui Euroopa Komisjon selliseid kõrvalekaldeid põhjendab¹⁸⁵. Seega on võimalik öelda, et kuigi tegemist on Euroopa Komisjoni suunistega, siis need peegeldavad Euroopa Komisjoni arusaama riigiabiks olevate maksumeetmete tõlgendamisel.

Euroopa Komisjon on maksumeetmete analüüsimisel öelnud, et „vahet tuleb teha ühelt poolt konkreetsele maksuskeemile seatud väliste eesmärkide (eelkõige sotsiaalsete või piirkondlike eesmärkide) ja teiselt poolt maksusüsteemi enda eesmärkide vahel¹⁸⁶.“ Analüüsides magustatud joogi maksu väliseid eesmärke, see tähendab eelkõige selle sotsiaalset eesmärki – suunata tarbijaid vähendama suhkru tarbimist ning motiveerida tootjaid vähendama oma toodete suhkrusisaldust – siis ilmselgelt ei anna käesolev erand nimetatud eesmärgile sisuliselt midagi juurde. Magustatud joogi maksu seaduse eelnõu vaikib selles osas, miks või kuidas aitab nimetatud erand eesmärki täide viia. Magustatud joogi maksu seaduse seletuskiri selgitab ainult seda, miks pole põhjendatav tarbijate isiklikuks otstarbeks reisidel soetatud jookide maksustamine¹⁸⁷ ehk põhjendatud on, miks ei saa tarbijaid otse maksukohustuslasteks muuta.

Ainuke autorile teadaolev põhjendus seoses nimetatud erandi kehtestamisega tuleneb AS-i Tallink Grupp poolt 23. mail 2017. aastal Rahanduskomisjonile esitatud arvamusest¹⁸⁸.

¹⁸⁴ Komisjoni teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (98/C 384/03), punkt 24.

¹⁸⁵ Joined Cases C-189/02, C-205/02, C-208/02 and C-213/02, *Dansk Rorindustri and others v European Commission*; Case T-127/04, *KME Germany AG, KME France SAS and KME Italy SpA v Commission of the European Communities*; Case T-15/02, *BASF AG v European Commission*.

¹⁸⁶ Komisjoni teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (98/C 384/03), punkt 26.

¹⁸⁷ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, Seletuskiri, lk 10.

¹⁸⁸ Magustatud jookide maksu seaduse eelnõu 457 SE. AS Tallink Grupi arvamus magustatud joogi maksu seaduse eelnõu 457 SE kohta, lk 1.

Arvestades eelnõu hilisemat sõnastust, siis eeldatavasti lähtuti eelnõu lõplikul valmimisel just nimetatud dokumendi sisust. Arvamuse kohaselt pole magustatud joogi maksu kehtestamisel Eestis tegutsevatele laevadele müüdavate toodete puhul hind teiste riikidega võrreldes konkurentsivõimeline, väites, et hinnavahe Soomega võib olla kuni 41%. Kindel ei saa küll olla arvamuses nimetatud numbriliste väärtuste usaldusväärsuses, sest allikaid AS Tallink Grupp nimetanud pole. Arvamuse kohaselt võib hinnatõus suunata laevaomanikke ostma magustatud jookke muudest riikidest, mis läbi kannatavad Eesti laevavarustajate käibed. Tõsi on see, et magustatud jookide hindade vahe mõjutab turuolukorda, kui nimetatud toodete geograafilise turu ulatus on laiem kui Eesti. Eeldatavasti võib magustatud jookide turule sellise laienduse teha, sest need on kauasäilivad tooted mille transport pole üleliia keeruline. Lisaks opereerivad reisilaevad niikuinii mitmete välisriikide vahel, seega ei tekita mujalt toodete ostmine lisakulu. Seega võiksid teatud olukordades laiem geograafilise turu eeldused täidetud olla¹⁸⁹.

Samas pole AS Tallink Grupi arvamuses toodud loogika eriti vettpidav. Maksukohustuslane on magustatud joogi maksu seaduse kohaselt kas magustatud joogi tootja selle Eestis esmakordselt kättesaadavaks tegemisel või joogi importija ja teisest Euroopa Liidu liikmesriigist soetaja selle Eestis esmakordselt kättesaadavaks tegemisel¹⁹⁰. Seega on maksukohustuslaseks olemise puhul ühendavaks lüliks eelkõige see, et magustatud jook peab olema Eestis esmakordselt kättesaadavaks tehtud ehk Eestis turustatav, tarbitav või kasutamiseks või müügikohta transportimiseks mõeldud¹⁹¹.

Olukorras, kus magustatud joogi maksu seadus kehtestatakse ning hüpoteetiliselt lõpetavad nii AS Tallink Grupp, kui ka ülejäänud laevaettevõtjad enda varustamise Eesti pardavarustajate abiga, peaksid need ettevõtjad samu kaupu hakkama soetama teiste riikide pardavarustajate käest. Kuigi AS Tallink Grupp puhul tundub see ebarealistlik võimalus, sest AS-i Tallink Grupp pardavarustaja on ettevõtte enda tütarettevõtte¹⁹², ei saa välistada antud situatsiooni teket. Kui AS Tallink Grupp hakkaks näiteks Soome pardavarustajaid kasutama, oleks kohustus lõppude lõpuks siiski magustatud joogi maksu tasuda olemas, kuivõrd AS-i Tallink Grupp laevad seilavad Eesti lipu all. Seda seetõttu, et sellises olukorras oleks AS Tallink Grupp importija rollis, sest ostes magustatud jookke välismaalt teeks AS Tallink Grupp need joogid

¹⁸⁹ Ezrachi, p 41.

¹⁹⁰ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 5 lg 1.

¹⁹¹ Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, § 5 lg 2.

¹⁹² Magustatud jookide maksu seaduse eelnõu 457 SE. AS Tallink Grupi arvamus magustatud joogi maksu seaduse eelnõu 457 SE kohta, lk 2.

tarbijatele esmaselt Eestis kättesaadavaks selle kaudu, et neid jooke turustataks või antaks tarbijatele tarbida Eesti lipu all seilavatel alustel. Seega puuduks ettevõtjal motivatsioon oma seniseid varustajaid vahetada, sest sellisel juhul langeks maksukohustus juba otseselt laevaettevõtjatele, mitte enam jookide tootjatele. See on samaväärne olukorraga, kus jooke soetatakse Eesti pardavarustajalt, sest sellisel juhul maksaks magustatud joogi maksu eelkõige siiski Eestis toodetud magustatud joogi tootja magustatud joogi maksu seaduse § 5 lg 1 p 1 kohaselt. Järelikult ei muuda magustatud joogi maksu kehtestamine tegelikkuses *status quod*, kuivõrd ülejäänud laevaettevõtjad seilavad juba niikuinii teiste riikide lipu all. Kui senimaani pole Eesti magustatud jookide konkurentsivõimelised hinnad neid motiveerinud liikuma näiteks Soome lipu alt Eesti lipu alla, on ebatõenäoline, et see ka lähiajal juhtuma peaks.

Ainukeseks probleemkohaks võib olla see, et AS Tallink Grupp ise võib liigutada oma alused mõne teise riigi lipu alla, et vältida Eestis kättesaadavaks tegemise eelduse täidetavust. Kuid arvestades asjaolu, et AS-i Tallink Grupp turuosa lähtudes reisijate arvust on 2017. aasta seisuga suurim võrreldes Viking Line ABP Eesti filiaal ning Eckerö Line AB OY'ga¹⁹³, siis pole tõenäoline, et AS Tallink Grupp tunneb vajadust kasvavate magustatud jookide hindade tõttu viia läbi pikaajaline ja kulukas protsess liigutada alused Eesti lipu alt mõne teise riigi lipu alla. Seega võib kokkuvõttes öelda, et AS-i Tallink Grupp arvamuses toodud põhjendused erandi kehtestamiseks iseenesest ei võimalda erandiga hetkeolukorda muuta.

Lisaks tuleb nentida, et eelnevalt toodud põhjendused on puhtalt majanduslikud ning ei ole seotud magustatud joogi maksu tegelike objektiivsete eesmärkidega, milleks on suhkrutarbimise vähendamine, suhkrusisalduse vähendamine toodetes ning seeläbi rahva tervise kaitse. Kuivõrd erandite kehtestamisel tuleb Euroopa Kohtu ja Euroopa Komisjoni praktika kohaselt lähtuda üksnes maksumeetme eesmärgi täitmiseks vajalikest objektiivsetest eesmärkidest, siis ei sobi esitatud põhjendused valikulisuse õigustamiseks. Järelikult saab väita, et nimetatud erand ei ole põhjendatud. Seetõttu jääb *prima facie* valikulisus kehtima ka valikulisuse analüüsi kõikide etappide läbimisel ning erand on ELTL artikli 107 mõttes valikuline.

¹⁹³ Oja, T. Tallink kaotas Viikingile turuosa – Postimees 09.01.2018.

4. MAGUSTATUD JOOGI MAKSU SEADUSE JA KONKURENTSI KAHJUSTAMISE JA LIIKMESRIIKIDE VAHELISE KAUBANDUSE KAHJUSTAMISE KRITERIUMI TÄIDETAVUS ELTL ARTIKLI 107 ALUSEL

4.1. Konkurentsi kahjustamine ja liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustamine toodete puhul, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, kuid mitte kunstlikke magusaineid

Viimased kaks kriteeriumit, mis peavad olema täidetud, et meede oleks riigiabi, on: abimeede peab kahjustama konkurentsi ning liikmesriikide vahelist kaubandust. Viimast kaht kriteeriumit ELTL artikli 107 all analüüsitakse tihti koos ühe kriteeriumina¹⁹⁴, kuid osade teoreetiliste lähenemiste kohaselt võib neid kriteeriume ka eraldi analüüsida¹⁹⁵. Samas on korduvalt nenditud, et kaks nimetatud eeldust on omavahel lahutamatult seotud¹⁹⁶, sest kui vaba konkurents on abimeetme tõttu kahjustunud, mõjutab see reeglina ka liikmesriikide vahelist kaubandust. Seetõttu analüüsib autor käesoleva magistritöö puhul nimetatud kriteeriume koos, kuivõrd magustatud jookide puhul võib kaubaturu geograafiline ulatus olla laiem kui liikmesriikide piirid ning sellest tulenevalt on alust eeldada, et juhul, kui kahjustub konkurents, kahjustub ka liikmesriikide vaheline kaubandus.

Oluline on märkida, et oht konkurentsile ja liikmesriikide vahelisele kaubale ei pea olema reaalselt manifesteerunud. See tähendab, et vastavate kriteeriumite täitmiseks piisab juba ka vaid potentsiaalsest ohust konkurentsile ja liikmesriikide vahelisele kaubandusele¹⁹⁷. Nii Euroopa Kohus kui ka Euroopa Komisjon on praktikas kasutanud madalat standardit, see tähendab, et nimetatud kriteeriumid on suhteliselt lihtsalt täidetud. Näiteks on leitud, et valikulise eelise andmine *per se* kahjustab konkurentsi turul¹⁹⁸. Seda eelkõige seetõttu, et Euroopa Komisjon tõlgendab terminit „konkurentsipositsioon“ sellena, milline on ettevõtja võimekus konkureerida globaalsel turul. See tähendab, et ettevõtja peab pidevalt kohanema turuolukorra muutustega. Seetõttu, kui on võimalik demonstreerida valikulise eelise olemasolu, on ettevõtjal paremini võimalik uue turuolukorraga kohaneda, seega on eeldatavasti paranenud

¹⁹⁴ Micheau, p 206.

¹⁹⁵ Craig, P.P., de Burca, G., p 1138.

¹⁹⁶ Joined Cases T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 to T-607/97, T-1/98, T-3/98 to T-6/98 and T-23/98, *Alzetta Mauro and others v Commission of the European Communities*, para 81.

¹⁹⁷ Bacon, p 83, 2.143.

¹⁹⁸ Sörensen, K. E., Jessen, P.W., Mortensen, B.O.G., Steinicke, M. *Regulating Competition in the EU*, p 373.

ka ettevõtja konkurentsipositsioon turul. Konkurentsipositsiooni paranemine võib seisneda ka selles, et ettevõtja turuosa või müügitahud suurenevad, samas kui teistel sarnastel ettevõtjatel pole võimalik oma turuosa ja müügitahude samana hoida¹⁹⁹.

Konkurentsi kahjustumist turul ja liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustumist hinnatakse *ex ante* ehk meetme rakendamise seisuga. Seejuures hinnatakse meedet *ex ante* isegi juhul, kui teavitamata jäetud meede on juba implementeeritud²⁰⁰. See ei oma küll käesoleval juhul tähtsust, sest magustatud joogi maks kui selline on alles seaduse eelnõu faasis ning seda pole vastu võetud.

Mõned teoreetilised allikad leiavad, et kui analüüs on seotud maksumeetmete mõjuga vaba konkurentsi häirimisele ning liikmesriikide vahelisele kaubandusele, on vajalik läbi viia põhjalik analüüs seoses meetme tegeliku majandusliku mõjuga. Kuivõrd autoril puudub ligipääs andmetele, et teostada põhjalikku majanduslikku analüüsi, lähtub käesolev peatükk ELTL artikli 107 klassikalisest analüüsist, mille kohaselt on piisav ka potentsiaalne oht vabale konkurentsile²⁰¹. Varasemalt on nimetatud tingimus väga kergelt täidetuks loetud. Konkurentsi kahjustumise tuvastamise alustalaks on see, kas ühe ettevõtja positsioon on võrreldes ettevõtja teiste konkurentidega turul paranenud²⁰². Seejuures tuleb lähtuda konkreetse liikmesriigi turuolukorrast²⁰³.

Liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustumise puhul on oluline demonstreerida, et ettevõtja positsioon tugevneb küll siseriiklikul turul, ent samas on sellest tugevnemisest mõjutatud ka teised liikmesriigid²⁰⁴. Seejuures pole jällegi oluline, et toimuks reaalne liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustumine, piisab ka potentsiaalsest ohust. Faktorid, mis indikeerivad liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustumist, võivad olla näiteks täiendavad turubarjäärid²⁰⁵. Seega analüüsib autor võimalikku konkurentsi ja liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustumist lähtuvalt eelnevas analüüsis väljatoodud eranditest, alustades esmalt erandiga, mis puudutab magustatud jooki, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, kuid ei sisalda muid magusaineid.

¹⁹⁹ Sørensen, K. E., Jessen, P.W., Mortensen, B.O.G., Steinicke, M., p 375.

²⁰⁰ Bacon, p 83, 2.144.

²⁰¹ Case T 445/05, *Associazione italiana del risparmio gestito and others v Commission of the European Communities*, para 10.

²⁰² Bacon, p 84, 2.146.

²⁰³ *Ibid*, p 85, 2.147.

²⁰⁴ *Ibid*, p 86, 2.150.

²⁰⁵ *Ibid*, p 86, 2.151.

Nagu autor on välja toonud, eksisteerib näiteks magustatud veetoodete segmendis potentsiaalselt olukord, kus magustatud joogi maksu kehtestamisel hakatakse osasid tooteid magustatud joogi maksuga maksustama, samas kui teisi tooteid mitte, kui need sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta. Sellises olukorras on potentsiaal konkurentsi kahjustumiseks turul olemas, sest teatud ettevõtjatele tekkiv täiendav maksukoormus tähendab neile ka lisakulu. Kuigi siinkohal on võimalik argumenteerida, et eeldatavasti delegerib ettevõtja maksust tekkiva kulu edasi tarbijatele, lisades selle magustatud joogi hinnale, ei pruugi seda alati juhtuda. Magustatud joogi maksu seadusest ei tulene kohustust lisada maks magustatud joogi hinnale. Magustatud joogi maksu seaduse kohaselt on maksukohustuslaseks ettevõtja, kes selliseid jooke toodab või impordib ja esmakordselt Eestis kättesaadavaks teeb, seega teoreetiliselt on võimalik ka olukord, kus ettevõtja ei tõsta magustatud jookide hindu. See ongi võimalik olukordades, kus selleks, et püsida teiste magustatud veetoodetega konkurentsisis ja vältida oma turuosa vähenemist, otsustab ettevõtja tasuda maksu ilma toodete hindu tõstmata. Sellisel juhul manifesteerub konkurentsipositsiooni halvenemine kaudselt selles, et ettevõtjal tekib lisaks uus püsikulu, mida teisel ettevõtjal pole, kui see pole kohustatud magustatud joogi maksu tasuma.

Samuti eksisteerib olukord, kus Saku on sunnitud tulenevalt maksust oma toodete hindu tõstma, ent vaatamata sellele, et A. le Coq pole kohustatud nimetatud maksu tasuma, tõstab ka A. le Coq oma toodete hinda. Sellisel juhul on A. le Coqil võimalik teenida suuremat kasumit, millest tulenevalt võib tema positsioon turul paraneda, samal ajal kui Saku positsioon turul jääb muutumatuks või isegi halveneb.

Täiendavalt võib tekkida probleem ka müügimahtude muutusega. Autor on näidanud, et toodete vahel eksisteerib teatav asendatavus tulenevalt sellest, et kõik magustatud veed on oma omadustelt sarnased ning kuuluvad samale kaubaturule. Olukorras, kus Saku otsustab siiski kanda maksust tuleneva lisakulu üle oma toodetele ning selliste toodete hind sellest tulenevalt tõuseb, võivad tarbijad teatud olukordades täiendava hüpoteetilise hindade kasvu puhul hakata tarbima näiteks A. le Coqi tooteid, sest need on odavamad. Seega tuleb analüüsida, kas müügimahu vähenemine kui selline nõrgestab Saku konkurentsipositsiooni turul.

Konkurentsipositsiooni muutusi on võimalik hinnata ka läbi erinevate majandusteaduslike meetodite, näiteks turu kontsentratsiooni muutuste hindamise teel. Turu kontsentratsiooni mõõtmiseks kasutatakse reeglina C4 või C8 meetodit, mille puhul liidetakse vastavalt kas nelja

või kaheksa suurema turuosalise turuosade summad turul²⁰⁶. Seejärel rakendatakse eraldi meetodit turu kontsentratsiooni leidmiseks. Üheks eelistatumaks meetodiks turu kontsentratsiooni leidmisel on Herfindahli-Hirschmani indeks (edaspidi: HHI), mille puhul leitakse turu kontsentratsiooni väärtus kõigi turuosaliste turuosade ruutude liitmise teel²⁰⁷. Kui magustatud veetoodete segmendis muutub nimetatud turuosalise turuosa, muutub sellest tulenevalt ka kontsentratsioon nimetatud asjaomasel turul. Juhul, kui ühe ettevõtja müügitahud vähenevad ja teise ettevõtja müügitahud suurenevad, siis muutub turukontsentratsioon ka siis, kui nimetatud turuosalisel on näiteks C4 meetodi puhul olnud mõlemad ka enne magustatud joogi maksu kehtestamist nelja suurima turuosalise seas. Seda seetõttu, et turuosade muutusest tulenev turuosade ruutude summa HHI meetodi alusel on teistsugune kui olukorras, kus magustatud joogi maksu ei oleks kehtestatud (ruutude aluste muutumine muudab lõplikku summat ka juhul, kui turuosaliste turuosade koondsumma jääb samaks). Turukontsentratsiooni muutus ei indikeeri küll alati konkurentsipositsiooni halvenemist turul. Esineda võib olukordi, kus turukontsentratsiooni muutus näitab hoopis seda, et konkurentsiolukord üldiselt või ühe kindla ettevõtja konkurentsipositsioon turul paraneb. Samas indikeerib igasugune turukontsentratsiooni muutus turuolukorra muutust üldiselt, mis käesoleval juhul võib tähendada, et magustatud joogi maks moonutab konkurentsi turul. Nagu eelnevalt välja toodud, siis puuduvad autoril andmed, et teha lõplikke järeldusi turgude määratlemisel või konkurentsiolukorra hindamisel. Seega peab käesoleval juhul konkurentsiolukorra kahjustumise analüüs jääma üksnes hüpoteetilisele tasemele. Kui ühe magustatud veetoote tootja müügitahud suurenevad tulenevalt sellest, et sellise ettevõtja tooteid magustatud joogi maksuga ei maksustata, ent teise ettevõtja müügitahud vähenevad maksustamise tõttu, sest osa tarbijaid alustavad hinnamuudatuse tõttu teise toote tarbimist, on ilmselge, et ühe ettevõtja turupositsioon halveneb võrreldes teise ettevõtjaga. Seega on potentsiaal konkurentsi kahjustumiseks olemas.

Lisaks saab siinkohal rääkida sellest, et magustatud joogi maks tekitab kunstlikult olukorra, kus varem erinevatel kaubaturgudel olnud tooted võivad sattuda ühele kaubaturule seetõttu, et magustatud joogi maks muudab nende toodete hinnad varasemaga võrreldes teistsuguseks. See on võimalik olukorras, kus toodete uued hinnad on üksteisele senisest lähedamal. Lisaks halvendab kaudselt turupositsiooni ka uue kuluallika teke, milleks on maksukohustus iga jaemüügis müüdava pudeli pealt magustatud joogi maksu tasuda. See oleneb sellest, kui suure

²⁰⁶ London Economics in association with Global Energy Decisions. Structure and Performance of Six European Wholesale Electricity Markets in 2003, 2004 and 2005 Part IV, presented to Directorate General Competition 26th February 2007, pp 777-778.

²⁰⁷ $C4\ HHI = a^2 + b^2 + c^2 + d^2$.

osa kogu joogi maksumusest magustatud joogi maks moodustab. Sellest tulenevalt võib tekkida olukord, kus suurema suhkrusisaldusega jookide puhul muutub erinevate jookide tootjate kulustruktuur sarnaseks, mis omakorda vähendab konkurentsi, kui hinnataseme olulise osa moodustab magustatud joogi maks. Mida sarnasem on kulustruktuur, seda paremini oskavad konkurendid üksteise tegevust ette ennustada. Seega on võimalik täiendavalt väita, et magustatud joogi maks kahjustab potentsiaalselt konkurentsi turul.

Järgnevalt tuleb analüüsida, kas kahjustada võib ka liikmesriikide vaheline kaubandus *ex ante*. Esiteks on võimalik väita, et magustatud joogi maksu kehtestamine loob uue turubarjääri ehk turutõkke Eesti kui geograafilise turu osas. Ka Euroopa Komisjon on oma teatistes asjaomase turu kohta märkinud, et erinevad õiguslikud piirangud, tollitariifid ja sellest järelduvalt ka maksud võivad olla turubarjäärideks, mis vähendavad geograafilise turu ulatust²⁰⁸. Uute tootjate jaoks pole enam niivõrd atraktiivne tulla Eesti turule, sest siinsel turul tegutsedes tuleb tasuda magustatud joogi maksu. Kui nentida seda, et magustatud jookide geograafilise turu ulatus on vähemalt tootmise ja hulgimüügi tasandil oluliselt laiem kui liikmesriigi piirid, näiteks võib geograafilisse turgu olla hõlmatud kogu Baltikum, siis kahjustab magustatud joogi maksu kehtestamine konkurentsi nii suurel määral, et mõjutab sellega kogu Baltikumi kaubaturgu. Teatud toodete puhul kaubaturu geograafiliseks ulatuseks Baltikumi lugemist kinnitab ka järelevalveasutuste praktika. Näiteks šokolaadikondiitritoodete puhul on Läti Konkurentsiamet turu analüüsimisel Laima/Orkla koondumise juures juba sarnasele järeldusele jõudnud tulenevalt sellest, et šokolaadikondiitritooted säilivad kaua ning neid on lihtne transportida²⁰⁹. Sarnane on olukord ka karastusjookide puhul, sest karastusjoogid säilivad kaua ja ei vaja transportimiseks mingeid erilisi lisavahendeid, näiteks külmutuskambreid või eriti turvalisi transpordivahendeid. Seetõttu võib tulenevalt magustatud joogi maksu kehtestamisest Eesti territooriumil tekkida turubarjäär, mille olulisus ja mõju niivõrd ulatuslik, et see muudab Eesti tagasi eraldiseisvaks geograafilise turu territooriumiks. Seega võib magustatud joogi maksul potentsiaalselt olla eriti ulatuslik mõju liikmesriikide vahelisele kaubandusele.

Lisaks eksisteerib liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustumine ka seetõttu, et kaks suurimat Eesti karastusjookide tootjat kuuluvad rahvusvahelistesse kontsernidesse. A. le Coq kuulub rahvusvahelisse Olvi Gruppi²¹⁰ ning Saku Carlsberg Gruppi²¹¹. Järelikult on mõlemad

²⁰⁸ Komisjoni teatis asjaomase turu mõiste kohta ühenduse konkurentsioiguses (97/C 372/03) (EMPs kohaldatav tekst), para 50.

²⁰⁹ Competition Council Decision, Case Bi 1766/14/7.2.2./6, 11 December 2014.

²¹⁰ A. le Coq, Olvi Grupp.

²¹¹ Saku, Carlsberg Grupp.

ettevõtjad seotud ka välisriigi ettevõtjatega. Seega olukorras, kus Saku turupositsioon halveneb, mõjutab see ka Carlsbergi Gruppi, mis tähendab, et meetmel on piiriülene mõju olemas ning kahjustuda võib ka liikmesriikide vaheline kaubandus.

Kokkuvõttes on võimalik öelda, et esimese analüüsitud erandi puhul, mille kohaselt ei maksustata alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta sisaldavaid magustatud jooke, kahjustub potentsiaalselt nii konkurents kui ka liikmesriikide vaheline kaubandus.

4.2. Konkurentsi kahjustumine ja liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustamine piimatoodete puhul hüpoteetilises olukorras, kus Euroopa Komisjon on kinnitanud vastava erandi hõlmamata soja-, teravilja- ja seemnepõhiseid taimejooke

Sarnaselt eelmise alapeatükiga on tarvis ka käesoleva alapeatüki puhul kontrollida, kas sellest, kui Euroopa Komisjoni kinnitatud piimatoodete erandiga ei hõlmata soja-, teravilja- ja seemnepõhiseid taimejooke, kahjustub selliste ettevõtjate turupositsioon, kes vastavaid tooteid toodavad ja turustavad. Taimejookide puhul on eelkõige probleemiks asjaolu, et neid ei toodeta Eestis, järelikult on maksukohustuslasteks eelkõige toodete importijad, kes müüvad tooteid hulgi edasi jaemüügikettidele.

Seega võib konkurentsi kahjustumise esimene tasand seisneda eelkõige selles, et taimejookide importijatele peale pandav lisakulu võib halvendada nende turupositsiooni juhul, kui nad ei kannaks seda lisakulu üle tarbijatele. Täiendavalt võib see tähendada piimatootjate positsiooni paranemist olukorras, kus piimatootjad otsustavad oma toodete hindu tõsta vaatamata sellele, et nad pole kohustatud maksu tasuma. Sellisel juhul on piimatootjatel võimalik teenida täiendavat kasumit, mis potentsiaalselt parandab nende positsiooni turul.

Nagu autor on eelnevalt välja toonud, saavad eelise eelkõige piimatootjad, kelle magustatud tooteid ei hakata Euroopa Komisjoni erandi kehtimisel magustatud joogi maksuga maksustama, samas kui maksustatakse sarnaseid taimejooke. Sellises olukorras on teoreetiliselt võimalik see, et juhul kui hinnad hüpoteetiliselt täiendavalt tõusevad, siis võivad tarbijad alustada taimejookide asemel teatud olukordades piimatoodete tarbimisega. Järelikult on võimalik nentida seda, et taimejookide importijad võivad kaotada osa oma müügiimahtudest turul piimatootjatele, kelle müügiimahud vastavate toodete arvult suurenevad. Rakendades ka

käesoleva alapeatüki puhul HHI põhjal arvutusi sarnaselt eelmises alapeatükis tehtuga²¹², on seetõttu võimalik nentida, et muutub turukontsentratsioon ning sellest tulenevalt moondub konkurents turul.

Selline müügimahtude ning sellest tulenev turuosade ning seeläbi ka turukontsentratsiooni muutus indikeerib seda, et konkurents on turul kahjustunud või et vähemalt on olemas potentsiaal turul konkurentsi kahjustumiseks. Seda olukorras, kus müügimahud muutuvad nii, et need ei kandu üle uutele turuosalistele, vaid jaotuvad uute turuosadena juba olemasolevate turuosaliste vahel. Iseenesest on võimalik ka olukord, kus magustatud joogi maks küll kunstlikult moonutab konkurentsi turul, kuid selle moonutuse tagajärjel hoopis turul konkurents paraneb. Seda juhul, kui magustatud joogi maksust tulenevalt väheneb näiteks suuremate turuosaliste turuosa ning juurde tekib väiksemaid turuosalisi, kes haaravad suuremate turuosaliste turuosa endale. Sellisel juhul tegelikkuses turukontsentratsioon paraneb ning tugevneb ka konkurents turul. Samas on selline stsenaarium üsna ebatõenäoline.

Olukorras, kus turukontsentratsioon halveneb ning on võimalik luua põhjuslik seos magustatud joogi maksu kehtestamise ja taimejookide importijate turupositsiooni muutuse vahel, kahjustab magustatud joogi maks potentsiaalselt turul olevat konkurentsi. Seega on võimalik nentida, et juhul, kui taimejooke Euroopa Komisjoni erandiga ei hõlmata, on nende ettevõtjate positsioon turul vähemalt teataval määral ohus. Kuivõrd konkurentsi kahjustumise puhul pole oluline, kui suurel määral see kahjustub ehk ka väikesed muutused turu üldistes struktuurides loetakse konkurentsi kahjustumiseks, on nimetatud eeldus sellises olukorras täidetud.

Ka liikmesriikide vahelise kaubanduse mõjutamine on potentsiaalne. Seda eelkõige seetõttu, et magustatud joogi maks võib luua täiendava turubarjääri. Autorile teadaolevalt ei toodeta täna Eestis taimejooke, vaid neid imporditakse välisriikidest. Seega võib siinkohal turubarjäär olla niivõrd intensiivne, et on võimalik, et ka tulevikus ei pruugi Eestisse tekkida eraldiseisvaid taimejookide tootjaid, kui need ettevõtjad näevad, et neil pole võimaldatud täiel määral konkureerida Euroopa Komisjonilt maksuvabastuse saanud piimatoodetega. Seega on vähemalt esmasel hindamisel võimalik öelda, et on olemas teatav oht liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustamiseks.

Lisaks võib liikmesriikide vahelist kaubandust täiendavalt kahjustada ka asjaolu, et Eesti turg võib muutuda ka importijateks jaoks ebaatraktiivseks, kui importivad ettevõtjad on seotud välismaal tegutseva tootja kui emaettevõtjaga või tootjaga erinevate pikaajaliste lepingute

²¹² *Supra*, lk 61.

kaudu, kus riske kannab eelkõige tootja (näiteks agendilepingud). Seda eelkõige seetõttu, et sellisel juhul on Eestisse taimejookide importimine raskendatud. Importimise enda osas puuduvad õiguslikud barjäärid, kuid hulгимүүк ja jaemүүк võib tulenevalt magustatud joogi maksust olla kallim kui sarnases olukorras, kus vastavat maksu ei rakendata. Seda seetõttu, et nii importijad kui ka välismaa tootjad peavad arvestama sellega, et magustatud joogi maksust tekib neil lisakulu. Kui see lisakulu kantakse edasi jaemүүги hindadele on sellistel toodetel keerulisem konkureerida turul teiste sarnaste toodetega, nagu näiteks magustatud piimatoodetega. Seega võib tekkida olukord, kus liikmesriikide vaheline kaubandus kahjustub ka importijate ja tootjate seisukohalt.

Täiendavalt võib liikmesriikide vaheline kaubandus kahjustuda ka sellest, kui tulenevalt magustatud joogi maksust vähenevad Eestis taimejookide müüginahud. Nõudluse muutus tähendab seda, et Eestisse hakatakse tulevikus vähem taimejooke importima, mis omakorda tähendab seda, et välismaal asuvad ettevõtjad, kelle tooteid imporditakse, kaotavad käivet. Järelikult on meetmel olemas piiriülene mõju ning liikmesriikide vaheline kaubandus võib ka sellest aspektist tulenevalt kahjustuda.

Kokkuvõttes on võimalik nentida seda, et juhul, kui Euroopa Komisjoni erandit piimatoodetele ei laiendata taimejookidele, on selline tegevus konkurentsi ja liikmesriikide vahelist kaubandust kahjustav ELTL artikli 107 mõttes.

4.3. Konkurentsi kahjustumine ja liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustumine rahvusvahelisi reise tegeva laeva- või lennuettevõtja pardal müüdavate magustatud jookide puhul

Viimasena analüüsib autor, milline on potentsiaalne konkurentsi kahjustumine rahvusvahelisi laeva- või lennureise reise tegevatele ettevõtjatele müüdavate magustatud jookide maksuvabastuse puhul. Samuti analüüsib autor, kas konkurentsi kahjustumisega on potentsiaalselt kahjustunud ka liikmesriikide vaheline kaubandus. Tegemist on kõikehõlmava erandiga, millesse on tegelikkuses hõlmatud kõik magustatud joogi maksu astmed ning tooted, vaatamata sellele, kas need sisaldavad suhkrut või muid magusaineid või millisel määral need tooted nimetatud aineid sisaldavad.

Käesolevas alapeatükis peab eelkõige analüüsima selliste ettevõtjate turupositsiooni võimalikku halvenemist, kes toodavad või impordivad tooteid, mida müüakse eelnevalt nimetatud ettevõtjate pardal. Sellises olukorras võidavad eelkõige need ettevõtjad

maksuvabastusest, kellel on kõige enam lepinguid pardavarustajatega. Lähtudes laevaettevõtjatest, on oluline märkida, et kuivõrd hetkel seilab Eesti lipu all üksnes AS Tallink Grupp, siis oleneb tootjate rahaline eelis eelkõige sellest, kui suurel määral õnnestub neil oma tooteid müüja AS-i Tallink Grupp pardavarustajale. Seega ei saa öelda, et konkurents kahjustub iseenesest magustatud joogi maksust tulenevalt, küll aga saab väita, et magustatud joogi maksu kui sellise implementeerimine tekitab nimetatud erandiga ettevõtjate vahel täiendavalt ebavõrdse olukorra tulenevalt AS-i Tallink Grupp pardavarustajaga sõlmitud lepingutest. Järelikult on võimalik mõne ettevõtja turupositsiooni paranemine pardavarustaja valikutest tulenevalt, samas kui teised sarnased ettevõtjad ei saa oma müügiimahtusid suurenda ning sellest tulenevalt ei suurene ka nende käibed. Seega kahjustub erandist tulenevalt potentsiaalselt konkurents turul.

Järgnevalt tuleb analüüsida liikmesriikide vahelise kaubanduse võimalikku kahjustumist. Liikmesriikide vaheline kaubandus võib esiteks kahjustuda tulenevalt sellest, et kaks suurimat Eesti magustatud jookide tootjat, Saku ja A. le Coq, kuuluvad mõlemad rahvusvahelistesse kontsernidesse. Seega olukorras, kus üks või teine ettevõtja saab parema konkurentsipositsiooni tulenevalt pardavarustajaga sõlmitud lepingutest, mõjutab see kaudselt ka välisriigis asuva emaettevõtja positsiooni. Samamoodi võib ka liikmesriikide vaheline kaubandus kahjustuda selle emaettevõtja seisukohalt, kelle tütarettevõtja Eestis käivet ja müügiimahtusid tulenevalt magustatud joogi maksust kaotab. Järelikult on piiriülene mõju olemas ning liikmesriikide vaheline kaubandus võib teatud olukordades kahjustuda.

Lisaks võib liikmesriikide vaheline kaubandus olla mõjutatud ka importijate sektsioonis. Autorile ei ole teada, mil määral ostab AS Tallink Grupp pardavarustaja sisse välismaiseid magustatud jooke, mida ei toodeta Eestis. Kuid selliste toodete ostmisel kahjustub liikmesriikide vaheline kaubandus selles mõttes, et tekib erinevus toodete vahel, mida soetab AS Tallink Grupp, ja toodete vahel, mis imporditakse muudel alustel Eestisse ning müüakse siin. Kui viimaste puhul tuleb toodetelt tasuda magustatud joogi maksu, siis Tallinki laevadele müüdavatele karastusjookidele see kohustus ei laiene. Seega kahjustub liikmesriikide vaheline kaubandus eelkõige erinevusest, mis tekib erinevate importijate vahel seoses maksukohustusega.

Kokkuvõttes kahjustub erandiga potentsiaalselt nii konkurents kui ka liikmesriikide vaheline kaubandus, seega saab viimased kaks ELTL artikli 107 toodud eeldused lugeda täidetuks.

KOKKUVÕTE

Kokkuvõttes on võimalik öelda, et magustatud joogi maksu kehtestamisel eelnõu senisel kujul seisab riik silmitsi mitmete väljakutsete ja probleemidega, et tagada olukord, kus meede poleks ELTL artiklis 107 toodud kriteeriumitega vastuolus. Kuigi 13. aprilli 2018. aasta seisuga on Vabariigi Valitsus otsustanud, et esialgu magustatud joogi maksu ei kehtestata, pole välistatud, et selline meede võidakse vastu võtta tulevikus. Seega tuleb ka tulevikus sarnase meetme kehtestamisel järgida, et vältitaks senises eelnõus tehtud vigu.

Magistritöö eesmärgiks oli tuvastada, kas Eestis kehtestatava magustatud joogi maksu seaduse eelnõus sätestatud osade erandite puhul on täidetud ELTL artiklis 107 toodud riigiabiks olemise kriteeriumid. Autor uuris lähemalt kolme magustatud joogi maksu seaduse eelnõus toodud erandit, mille puhul on riigiabi kriteeriumite täitmine kõige tõenäolisem. Esiteks asjaolu, et magustatud joogi maksu seaduse kohaselt ei maksustata magustatud jookke, mille suhkrusisaldus jääb alla 5 grammi 100 milliliitri toote kohta, kui need joogid ei sisalda muid magustajaid. Teiseks olukord, kus Euroopa Komisjon on andnud loa välistada seaduse reguleerimisalast piimatooted, kuid selle erandiga pole hõlmatud erinevad taimejoogid. Kolmandaks erand, millega on maksust vabastatud rahvusvahelisi laeva- ja lennureise tegevate ettevõtjate pardal kas kohapeal või kaasa ostmiseks soetatavad magustatud joogid.

Esmalt tuvastas autor üldiselt, et abisaajateks on magustatud joogi maksu rakendamisel eelkõige magustatud jookide tootjad ja importijad, kuid potentsiaalselt eksisteerib ka kaudseid abisaajaid. Nii magustatud jookide tootjad kui ka importijad osalevad kaubaturul magustatud jookide pakkumise kaudu ehk tegelevad majandustegevusega. Sellest tulenevalt on tegu ettevõtjatega ka riigiabi kriteeriumitest lähtuvalt. Magustatud joogi maks on riiklik maks, seega on selle kehtestanud riik ning igasugune abi on omistatav riigile. Kui ettevõtjad saavad magustatud joogi maksust tulenevalt valikulise eelise, siis selline eelis saadaks riigi vahenditest negatiivse abi kujul nii, et riigil jääb teatav maksutulu saamata. Maksutulu saamata jäämine on riigi vahenditest tulenev eelis ka siis, kui tegemist pole otsese maksega abisaajatele. Järelikult, juhul, kui riik kaotab maksutulust, on abi antud riigi vahenditest ning seda on võimalik omistada riigile.

Olukorras, kus magustatud joogi maksuga ei maksustata jookke, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, kuid mitte muid magustajaid, saavad osad tootjad eelise näiteks magustatud veetoodete segmendis. Kaks suuremat magustatud veetoodete tootjat, A. le Coq ja Saku, toodavad mõlemad magustatud veetooteid, kuid nende tooted sisaldavad erineval

määral suhkrut, küll aga mitte muid magustajaid. Olukorras, kus magustatud joogi maks kehtestatakse, ei maksustataks nimetatud maksuga osasid A. le Coqi tooteid, sest selle ettevõtja põhilised magustatud veetooted – vähemalt üks Aura Fruit toode ja Vitaminal – sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, samas kui Saku sarnased kaks toodet – Vichy Fresh ja Vichy Vitamin – sisaldavad üle 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta. Järelikult maksustataks magustatud joogi maksu seaduse kohaselt üksnes Saku magustatud veetooted. Selle tulemusel saab A. le Coq aga eelise, millest tulenevalt on ettevõtjal võimalik odavamalt magustatud veetooted müüa, samas kui Saku oleks sunnitud eeldatavasti maksukohustuse toodete müügihindadesse edasi kandma ning seeläbi väiksema kasumiga tooteid müüma. Võimalik on ka olukord, kus A. le Coq tõstab oma toodete hindu, kuigi ettevõtja pole tegelikkuses kohustatud maksu tasuma, ning sellisel juhul on ettevõtjal võimalik tooteid müües suuremat kasumit teenida. Täiendavalt võib eelise saamine seisneda ka selles, kui hüpoteetilise hindade tõusu tõttu asendavad osad tarbijad Saku tooted A. le Coqi toodetega. Sellises olukorras väheneb Saku toodete müügiimaht ning Saku kaotab tarbijaid.

Lisaks eksisteerib probleem ka muid magusaineid sisaldavate toodete puhul, sest selliseid tooteid maksustatakse igal juhul, olenemata magusainesisaldusest. Seega võivad tõusta ka nende jookide hinnad. Samas on magustatud joogi maksu eelnõu põhjenduste kohaselt seaduse üheks eesmärgiks vähendada inimeste päevast kaloreid tarbimise hulka. Muid magusaineid sisaldavad tooted on reeglina madalama kaloraažiga kui sarnased suhkrut sisaldavad tooted, järelikult tarbiksid tarbijad neid tooteid soetades tegelikkuses vähem kaloreid kui suhkrusisaldusega tooteid tarbides. Samas aga maksustatakse seaduse rakendamisel kõiki neid tooteid olenemata muu magusainesisaldusest. Seega esineb vastuolu seaduse eelnõu seletuskirja ning maksumeeetme mehhanismi vahel ning alla 5 grammi suhkrut sisaldavate magustatud jookide tootjad ja importijad võivad saada täiendava eelise muid magusaineid sisaldavate tootjate või importijate ees. Järelikult eksisteerib esimese erandi puhul eelise andmine teatud ettevõtjatele.

Järgnevalt analüüsis autor olukorda, kus Euroopa Komisjon annab loa piimatoodete magustatud joogi maksu reguleerimisalast välistamiseks juhul, kui selle erandiga pole hõlmatud erinevad taimejoogid. Magustatud joogi maksu seaduse eelnõu sõnastus on vastuoluline ning pole võimalik aru saada, kas seaduses kehtestatava erandiga on hõlmatud taimejoogid või mitte. Juhul, kui taimejoogid pole erandiga hõlmatud ning neid maksustatakse Euroopa Komisjonilt loa saamisel edasi, saavad piimatootjad sellest eelise. Hetkel küll autorile teadaolevalt Eestis iseseisvalt taimejooke ei toodeta, kuid eksisteerib mitmeid ettevõtjaid, kes

nimetatud tooteid Eestisse impordivad. Mitmed sellised taimejoogid sisaldavad üle 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, järelikult maksustatakse neid magustatud joogi maksuga. Sellises olukorras on võimalik nentida, et tekkida võib asümmeetriline nõudluse muutumine. Juhul, kui magustatud joogi maksust tulenevalt taimejookide hinnad suurenevad ning seejärel toimub püsiv, hüpoteetiline hindade muutus, võib osa tarbijaid potentsiaalselt asendada taimejoogid piimatoodetega. Järelikult saavad piimatootjad sellises olukorras tulenevalt magustatud joogi maksust eelise taimejookide importijate ees ja võimalik, et tulevikus ka tootjate ees.

Juhul kui magustatud joogi maksu rakendamisel on maksust vabastatud rahvusvahelisi reise tegeva laeva- või lennuettevõtja pardal müüdavad magustatud joogid, saavad tootjad sellest eelise. Sellises olukorras oleneb lõpliku maksuvabastuse suurus sellest, kui suurel määral suudab tootja oma tooteid müüa rahvusvahelisi reise tegevale laeva- ja lennuettevõtjale. Järelikult mida enam müüvad tootjad sellisele ettevõtjale oma tooteid, seda suurem on maksuvabastuse kujul saadav eelis. Autor analüüsis ka kaudse eelise andmise võimalikkust laevaettevõtjatele endile olukorras, kus laevaettevõtjate käibed võiksid magustatud jookide müümisest tõusta võrreldes mandril asuvate jaemüügikauplustega. Küll aga pidi autor nentima, et tulenevalt seni eksisteerinud praktikast ning asjaolust, et mandril asuvad jaemüügikauplused eeldatavasti ei konkureeri pardapoodidega, pole kaudse eelise andmine tõenäoline. Järelikult eksisteerib nimetatud eelis üksnes magustatud jookide tootjate ja importijate osas, kuid vaatamata sellele on eelise kriteerium ka nimetatud erandi puhul täidetud.

Järgnevalt analüüsis autor seda, kas erandite näol antava eelise puhul on tegemist valikulise eelisega ELTL artikli 107 mõttes. Autor pidi nentima, et maksumeetmete puhul on reeglina tegemist liikmesriigi fiskaalsuveräänsusega. Teatud juhtudel on siiski põhjendatud ELTL artikli 107 riigiabi kontroll isegi maksumeetmete osas. Autor tuvastas, et magustatud joogi maks omab küll fiskaalset eesmärki teenida riigikassasse tulu, olles seeläbi teatud mõttes makromajanduslik maksumeede, kuid sellele vaatamata mõjutab magustatud joogi maks kaudselt valikuliselt ka mikromajandust, see tähendab osasid maksuga seotud ettevõtjaid. Järelikult on tegemist meetmega, mis juhul, kui see on olemuselt valikuline, on allutatud riigiabi kontrollile. Valikulisuse analüüsil tuleb lähtuda kolmeastmelisest testist. Esmalt kaardistada üldine maksusüsteem või -meede, milleks on käesoleval juhul magustatud joogi maks. Seejärel defineerida nimetatud meetme all kehtivad erandid ning tuvastada nende valikuline olemus. Ning viimasena leida, kas *prima facie* valikulisus võiks olla põhjendatud maksumeetme objektiivsete eesmärkide saavutamise eesmärgil. Juhul, kui erandid aitavad

saavutada maksumeetme objektiivseid eesmärke, on meetme valikulisus põhjendatud ning meede ei ole ELTL artikli 107 mõttes keelatud kujul valikuline.

Analüüsidest võimalikku valikulisust lähtuvalt toodetest, mis sisaldavad alla 5 grammi suhkrut 100 milliliitri toote kohta, kuid mitte muid magusaineid, analüüsis autor ühtlasi Euroopa Komisjoni senist praktikat kahe maksumeetme puhul – küllastunud rasvhapete ehk transrasvadega seonduv maks Taanis ning astmeline toiduainete kontrollmaks ja tubakatoodete maks Ungaris. Samuti analüüsis autor põgusalt olukorda Lätis, kus on kehtestatud samuti maks magustatud jookidele, kuid sellel maksul puuduvad astmed ning spetsiifiline lävi. See tähendab, et kõiki suhkru- või muu magusainesisaldusega jooke maksustatakse võrdsetel alustel. Autor tuvastas esmalt, et nimetatud erand on *prima facie* valikuline, eelistades näiteks magustatud veetoodete puhul teatud tootjaid teistele sarnaseid tooteid tootvatele ettevõtjatele. Valikulisus tuleneb juba maksuläve enda kehtestamisest. Seejärel analüüsis autor, kas maksulävi kui selline aitab saavutada magustatud joogi maksu üht põhilist eesmärki – vähendada inimeste suhkrutarbimist ning võidelda seeläbi rasvumisega. Juhul kui tarbijad tarbiksid päevas üle ühe pooleliitrise pudeli magustatud jooki, mille suhkrusisaldus on alla 5 grammi 100 milliliitri toote puhul, ei aita magustatud joogi maksu seaduse eelnõus toodud maksuläve kehtestamise põhjendused seaduse eesmärke täide viia. Järelikult oleks meede siiski põhjendamatult valikuline. Sarnast seisukohta kinnitas ka Euroopa Komisjoni seisukoht seoses Taani küllastunud rasvhapete maksuga.

Autor leidis ka, et Lätis kehtestatud magustatud joogi maks kui selline ei ole olemuselt valikuline vähemalt magustatud jookide osas, jättes välja erandid piimatoodetele ning mahladele. Rakendades Lätiga sarnast ilma astmeteta ühetaolise maksustamise skeemi, saavutatakse siiski magustatud joogi maksu soovitud eesmärgid, samas välditaks sellega meetme valikulisust ELTL artikli 107 mõttes. Järelikult oleks mõistlik kaaluda magustatud joogi maksu ilma astmeteta, ühetaolise maksuna.

Viimasena tuvastas autor Ungari toiduainete kontrollmaksu ja tubakatoodete maksu eeskujul, et magustatud joogi maksu astmed ja maksulävi on eeldatavasti valikulised. Ungari näites leidis Euroopa Komisjon, et maksus sätestatud astmed asetavad erinevad tootjad ebavõrdsesse olukorda. Kuigi magustatud joogi maksu puhul on astmete alusel maksustamise vahe oluliselt väiksem, siis potentsiaalselt erinevate ettevõtjate vahel tekkiv maksukohustus on vähemalt hüpoteetiliselt üsna suur. Küll aga ei saanud autor tulenevalt puudulikest andmetest teostada lõplikku valikulisuse analüüsi, kuigi nentima peab seda, et astmete eksistents magustatud joogi

maksu puhul võib tähendada täiendavat valikulisust. Kokkuvõttes on võimalik nentida, et toodete puhul, mis sisaldavad 5 grammi suhkrut 100 milliliitri kohta, kuid mitte magusaineid, esineb vähemalt *prima facie* valikulisus ning eeldatavasti pole võimalik valikulisust neutraliseerida ka magustatud joogi maksu eesmärkidega seotud põhjendustega. Järelikult on nimetatud erandi puhul tegemist valikulise eelise andmisega ning valikulisuse kriteerium on täidetud.

Samuti sai autor nentida *prima facie* valikulisuse olemasolu olukorras, kus piimatoodete erandiga pole hõlmatud erinevad taimejoogid. Seda tulenevalt sellest, et sellises olukorras maksustatakse erinevalt omavahel olemuselt sarnaseid tooteid, mis võivad omavahel teatud olukordades ka konkureerida. Tulenevalt seletuskirja puudulikkusest polnud võimalik hinnata, milline võiks sellise erandi olemasolu põhjendatus olla, seetõttu on esialgu võimalik nentida valikulisuse olemasolu. Kuid seletuskirja vajalike põhjenduste lisamisel on võimalik, et valikulisus võib olla teatud juhtudel põhjendatud.

Viimasena analüüsis autor valikulisust rahvusvahelisi reise tegevate laeva- ja lennuettevõtjate pardal müüdavate magustatud jookide osas. Valikulisus kui selline on nimetatud erandi puhul olemas, sest erinevalt koheldakse omavahel sarnaseid tooteid. Selline valikulisus kandub üle ka erinevatele ettevõtjatele, kes nimetatud tooteid toodavad või impordivad. Nimetatud valikulisust polnud võimalik põhjendada magustatud joogi maksu eesmärkidega. Nimetatud erand ei aita kuidagi kaasa magustatud joogi maksu põhilise eesmärgi ehk rahva tervise kaitse saavutamisele. Lisaks tuleb märkida, et eelnõu seletuskirjas puudub erandi vajalikkuse kohta informatsioon, autor sai lähtuda vaid AS-i Tallink Grupp edastatud arvamusest, milles toodud põhjendused lähtusid üksnes AS-i Tallink Grupp majanduslikust positsioonist, ega ole seetõttu seotud magustatud joogi objektiivsete eesmärkidega. Järelikult on kokkuvõttes tegemist valikulise erandiga ning seeläbi on ELTL artiklis 107 toodud valikulisuse kriteerium ka nimetatud erandi puhul täidetud.

Järgnevalt analüüsis autoril, mil määral on võimalik konkurentsi kahjustumine turul ja liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustumine. Autor leidis analüüsi tulemusel, et on võimalik, et konkurents kahjustub kõikidel asjaomastel kaubaturgudel kõigi kolme erandi mõttes. Esimese kahe erandi mõttes muutub eeldatavasti kunstlikult turukontsentratsioon, mis viitab muutustele turul. Esimesed kaks analüüsitavat erandit muudavad tootjate positsiooni turul ning võivad seda halvendada. Samuti võib kahjustuda konkurents ka kolmanda erandi puhul, kui valikulise eelise andmine ettevõtjatele, kes kõige enam suudavad laeva- ja

lennuettevõtjatele oma magustatud jookke müüa, muudab ka nende turupositsiooni. Seega on konkurentsi kahjustumine turul potentsiaalselt võimalik.

Võimalik on ka liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustumine. Seda nii importijate kui ka uute võimalike tootjate perspektiivist. Magustatud joogi maks võib tekitada olukorra, kus turu geograafiline ulatus väheneb. Seda seepärast, et magustatud joogi maks loob täiendava turubarjääri Eesti turule sisenemisel. Täiendava turubarjääri teket on varasemalt loetud automaatselt liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustumiseks. Juhul, kui magustatud jookide puhul on turu geograafiline ulatus kogu Baltikum, siis on võimalik, et maksust tekkiv lisakohustus muudab Eesti turule tulemise vähem atraktiivseks. Eriti on see asjakohane taimelise jookide puhul, mida hetkel Eestis ei toodeta ning mida imporditakse Eestisse väiksemas ulatuses kui muude karastusjookide puhul. Samuti kahjustub liikmesriikide vaheline kaubandus ka tulenevalt sellest, et kaks Eesti suurimat magustatud jookide tootjat on osa rahvusvahelistest kontsernidest. Seega, juhul, kui halveneb nende ettevõtjate positsioon Eesti turul, on alati olemas ka piiriülene mõju tervele kontsernile. Järelikult on liikmesriikide vahelise kaubanduse kahjustumine võimalik. Seega kahjustab magustatud joogi maks nii konkurentsi kui ka liikmesriikide vahelist kaubandust ning viimased kaks ELTL artikli 107 all analüüsitavaid kriteeriumid on täidetud.

Kokkuvõttes on võimalik öelda, et magustatud joogi maksu all toodud kolm erandit täidavad vähemalt esmasel analüüsil ELTL artiklis 107 toodud kriteeriumid. Järelikult on tegemist riigiabiga. Kuivõrd autor ei hõlmanud töösse analüüsi üldise grupierandi määruse ja vähese tähtsusega abi määruse perspektiivist, on võimalik, et täiendav analüüs lähtuvalt nendest kahest määrusest annab lõplikule riigiabiks olemisele eitava vastuse, kuigi see on ääretult ebatõenäoline. Samuti tuleb nentida, et kuivõrd käesoleva magistr töö eesmärgiks polnud kaubaturgude lõplik määratlemine, on täiendav analüüs ka selles osas nõutav. Siiski saab öelda, et magustatud joogi maksu vastu võtmisel senisel kujul esineb probleeme riigiabiga. Kui seadusandjal on tulevikus plaan sarnast meetet rakendada peab seadusandja kindlasti võimaliku riigiabi andmisega arvestama, sest vastasel juhul on meede vastuolus Euroopa Liidu õigusega.

Kuigi magustatud joogi maksu ei kehtestata lähiajal, on tööl olemas praktiline väärtus tulenevalt sellest, et riigiabiga seonduv on allutatud Euroopa Liidu õigusele. Töö uuenduslik väärtus seisnebki eelkõige selles, et võimaldab anda esmase hinnangu ELTL artikli 107 toodud kriteeriumile magustatud joogi maksu kui võimaliku riigiabi meetme näitel. Kuivõrd riigiabiga

seonduv on tihedalt seotud Euroopa Liidu õigusega ning kasutatud kohtupraktika ja järelvalveasutuste praktika lähtub Euroopa Liidu õigusest, siis on käesolevat magistritööd võimalik kasutada ka teistes liikmesriikides juba rakendatava või tulevikus rakendatavate toiduainemaksude riigiabi analüüsi puhul. Seda siis olukordades, kui sellised maksud on olemuselt magustatud joogi maksule sarnased, see tähendab jaotatud astmeteks, sisaldavad erinevaid erandeid ning need on kehtestatud eesmärgiga kaitsta rahva tervist. Seega on töö väärtus ka väljaspool Eestit.

Autor loodab, et käesolevast magistritööst on kasu kõikidele osapooltele ning juhul, kui tulevikus magustatud joogi maks siiski kehtestatakse, analüüsitakse eelnõu väljatöötamisfaasis põhjalikult erandite vajalikkust ja põhjendatust, et vältida olukorda kus vastuvõetav meede on vastuolus Euroopa Liidu õigusega. Ennekõike on see vajalik magustatud joogi maksu maksuläve seadmisel 5 grammile 100 milliliitri toote kohta ning niisamuti erandi puhul, kus magustatud joogi maksu maksmisest on vabastatud tootjad, kes müüvad oma tooteid rahvusvahelisi reise tegevatele laeva- ja lennuettevõtjatele toodete pardal tarbimiseks või toodete pardalt kaasaostmiseks. Autori sooviks on, et tulevikus sarnase meetme kehtestamisel suudetaks vältida seni tehtud vigu. Rahva tervise kaitse on igal juhul põhjendatud, kuid see ei tohi oma olemuselt olla arbitraarne ning saboteerida Euroopa Liidu eesmärke.

KASUTATUD ALLIKAD

Kasutatud õigusaktid

1. Eesti Vabariigi põhiseadus. RT 1992, 26, 349. Vastu võetud 28.06.1992. RT I, 15.05.2015, 2.
2. Euroopa Liidu Teataja. EUROOPA LIIDU TOIMIMISE LEPINGU KONSOLIDEERITUD VERSIOON. 26.10.2012. C 326/47.
3. Euroopa Liidu Teataja. IV (Teave) TEAVE EUROOPA LIIDU INSTITUTSIOONIDELT, ORGANITELT JA ASUTUSTELT EUROOPA KOMISJON Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (2016/C 262/01), C7262/3.
4. Euroopa Liidu Teataja. KOMISJONI MÄÄRUS (EL) nr 1407/2013, 18. detsember 2013, milles käsitletakse Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklite 107 ja 108 kohaldamist vähese tähtsusega abi suhtes.
5. Euroopa Liidu Teataja. KOMISJONI MÄÄRUS (EL) nr 651/2014, 17. juuni 2014, ELi aluslepingu artiklite 107 ja 108 kohaldamise kohta, millega teatavat liiki abi tunnistatakse siseturuga kokkusobivaks.
6. Euroopa Liidu Teataja. KOMISJONI RAKENDUSMÄÄRUS (EL) 2016/1821, 6. oktoober 2016, millega muudetakse tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühist tollitariifistikku käsitleva nõukogu määruse (EMÜ) nr 2658/87 I lisa.
7. Euroopa Liidu Teataja. Komisjoni teatis asjaomase turu mõiste kohta ühenduse konkurentsioiguses (97/C 372/03) EÜT 372, 09.12.1997.
8. Euroopa Liidu Teataja. Komisjoni teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (98/C 384/03).
9. Magustatud joogi maksu seadus 457 UA. Saadaval arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/5789049e-b839-44e1-a033-5fa589095bfe/Magustatud%20joogi%20maksu%20seadus> – 12.03.2018.
10. Magustatud jookide maksu seaduse eelnõu 457 SE. AS Tallink Grupi arvamus magustatud joogi maksu seaduse eelnõu 457 SE kohta.
11. Riigi Teataja. „Magustatud joogi maksu seaduse“ väljakuulutamata jätmine. RT III, 05.07.2017, 2. Vastu võetud 03.07.2017 nr 153.
12. Riigi Teataja. Eesti Vabariigi põhiseadus. RT 1992, 26, 349. Vastu võetud 28.06.1992.
13. Riigi Teataja. Konkurentsiseadus, RT I 2001, 56, 332. Vastu võetud 05.06.2001.

Kasutatud raamatud

1. Bacon, K. European Union Law of State Aid Third Edition. Oxford: Oxford University Press 2017.
2. Bailey, D., Whish, R. Competition Law Seventh Edition. Oxford: Oxford University Press 2012.
3. Craig, P.P., de Burca, G. EU law: Text, Cases and Materials Sixth Edition. Oxford: Oxford University Press 2011.
4. Ezrachi, A. EU Competition Law An Analytical Guide to the Leading Cases Fourth Edition. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing 2014.
5. Hagström, M., Rüütel, R., Teder, I. Konkurentsioigus ettevõtjale. Tallinn: Äripäeva Kirjastus 2006.
6. Hancher, L., Ottervanger, T., Slot, P.J. EU State Aids Fourth Edition. London: Sweet & Maxwell: Thomson Reuters 2012.
7. Macnab, A. Bellamy & Child: Materials on European Union Law of Competition 2013 Edition. Oxford: Oxford University Press 2013.
8. Micheau, C. State aid and taxation in EU law in Szyszczak, E. (ed), Research Handbook on European State Aid Law. Edward Elgar Publishing 2011.
9. Sörensen, K. E., Jessen, P.W., Mortensen, B.O.G., Steinicke, M. Regulating Competition in the European Union. Kluwer Law International 2016.
10. Verouden, V., Werner, P. Chapter 1: Introduction – The Law and Economics of EU State Aid Control, in Verouden, V., Werner, P. (eds), EU State Aid Control: Law and Economics. Kluwer Law International; Kluwer Law International 2017.

Kasutatud kohtupraktika ja järelvalveasutuste praktika

1. Case C-118/85, *European Commission v Italy*.
2. Case C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH v Finanzlandesdirektion für Kärnten*.
3. Case C-156/98, *Federal Republic of Germany v Commission of the European Communities*.
4. Case C-159/01, *Netherlands v European Commission*, AG Léger Opinion.
5. Case C-159/01, *Netherlands v European Commission*.
6. Case C-172/03, *Wolfgang Heiser v Finanzamt Innsbruck*.
7. Case C-173/73, *Italy v European Commission*.

8. Case C-196/04, *Cadbury Schweppes pic, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*.
9. Case C-200/97, *Ecotrade v Altiforni e Ferriere di Servola*.
10. Case C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA and others*.
11. Case C-237/04, *Enirisorse SpA v Sotacarbo SpA*.
12. Case C-241/94, *France v European Commission*.
13. Case C-279/08 P, *Netherlands (NOx) v European Commission*.
14. Case C-298/00 P, *Italy v European Commission*.
15. Case C-308/01, *GIL Insurance Ltd. v Commissioners of Customs and Excise*.
16. Case C-35/96, *European Commission v Italy*.
17. Case C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA, now Banco Exterior de España SA v Ayuntamiento de Valencia*.
18. Case C-409/00, *Spain v European Commission*.
19. Case C-422/16, *Verband Sozialer Wettbewerb eV v TofuTown.com GmbH*.
20. Case C-446/03, *Marks & Spencer plc v David Halsey*.
21. Case C-458/09 P, *Italy v European Commission*.
22. Case C-487/06 P, *British Aggregates Association v European Commission*.
23. Case C-56/93, *Belgium v European Commission*.
24. Case C-83/98 P, *France v Ladbrooke Racing Ltd and European Commission*.
25. Case C-88/03, *Açores – Portugal v European Commisison*.
26. Case C-92/11/EC, *Toyota*.
27. Case COMP/M.2276 *The Coca-Cola Company/Nestle/JV*.
28. Case COMP/M.2504 *Cadbury Schweppes/Pernod Ricard*.
29. Case COMP/M.6522 *Groupe Lactalis/Skanemejerier*.
30. Case T 445/05, *Associazione italiana del risparmio gestito and others v Commission of the European Communities*.
31. Case T-127/04, *KME Germany AG, KME France SAS and KME Italy SpA v Commission of the European Communities*.
32. Case T-15/02, *BASF AG v European Commission*.
33. Case T-473/12, *Aer Lingus v European Commission*.
34. Case T-55/99, *Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) v European Commission*.
35. Case-382/99 *Netherlands v European Commission*.
36. Cases C-78/08 to C-80/08, *Paint Graphos*.

37. European Commission. Case No COMP/M.5046 *Friesland Foods/Campina*.
38. European Commission. Case No COMP/M.6119 *ARLA/ HANSA*.
39. Joined Cases C-106/09 P and C-107/09 P, *European Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*.
40. Joined Cases C-180/98 to C-184/98, *Pavel Pavlov and Others v Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten*.
41. Joined Cases C-189/02, C-205/02, C-208/02 and C-213/02, *Dansk Rorindustri and others v European Commission*.
42. Joined Cases T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 to T-607/97, T-1/98, T-3/98 to T-6/98 and T-23/98, *Alzetta Mauro and others v Commission of the European Communities*.
43. Konkurentsiamet. OTSUS 04.07.2017 nr 5-5/2017-040 Koondumisele nr 6/2017 AS Maag Grupp/Elveda OÜ loa andmine.
44. Latvian Competition Authority. Competition Council Decision, Case Bi 1766/14/7.2.2./6, 11 December 2014.
45. State aid No SA.40018 (2015/NN) – Hungary 2014 Amendment to the Hungarian food chain inspection fee. Brussels, 15.07.2015 C (2015) 4808 final.
46. State aid SA.33159 (2011/NN) – Denmark Taxation of saturated fat in certain food products sold in Denmark, Brussels 2015.

Kasutatud artiklid

1. Lloyd-Williams, F., Bromley, H., Orton, F., Hawkes, C., Taylor-Robinson, T., O’Flaherty, M. et al. Smorgasbord or symphony? Assessing public health nutrition policies across 30 European countries using a novel framework. *BMC Public Health* 2014;14:1195, Lloyd-Williams et al.; licensee BioMed Central Ltd. 2014. Online: <https://bmcpublikealth.biomedcentral.com/articles/10.1186/1471-2458-14-1195> – 12.03.2018
2. Merola, M., The Rebus of Selectivity in Fiscal Aid: A Nonconformist View on and Beyond Case Law, *World Competition Law and Economics Review*, (Kluwer Law International; Kluwer Law International 2016, Volume 39 Issue 4) pp 533-556.
3. Quigley, C. Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity, 2012 40 *Intertax*, Issue 2, pp 112-119.

4. Van Dam, R. M. Seidell, J. C. Carbohydrate intake and obesity. European Journal of Clinical Nutrition (2007), pp 75-99.

Muud kasutatud allikad

1. Alpro. Alpro punaste marjade maitseiline sojajook. Saadaval arvutivõrgus: <https://www.alpro.com/ee/tooted/joogid/maitsestatud-sojajoogid/punased-marjad> – 15.01.2018.
2. Alpro. Alpro sojajook. Saadaval arvutivõrgus: <https://www.alpro.com/ee/tooted/joogid/soja/originaal#productrange> – 15.01.2018.
3. Alpro. Alpro šokolaadimaitseiline sojajook. Saadaval arvutivõrgus: <https://www.alpro.com/ee/tooted/joogid/maitsestatud-sojajoogid/sokolaad#productrange> – 15.01.2018.
4. Alpro. Tooted. Saadaval arvutivõrgus: <https://www.alpro.com/ee/tooted> – 15.01.2018.
5. AS A. le Coq. A. LE COQ KASVATAS 2009. AASTAL ÕLLESEGMENTIS TURUOSA. 01.03.2010. Saadaval arvutivõrgus: <http://www.alecoq.ee/uudised/le-coq-kasvatas-2009-aastal-ollesegmentis-turuosa/> – 03.03.2018.
6. AS A. le Coq. Aura Fruit maasika-basiiliku. Saadaval arvutivõrgus: <http://www.alecoq.ee/toode/aura-fruit-maasika-basiiliku/> – 19.12.2017.
7. AS A. le Coq. Olvi Grupp. Saadaval arvutivõrgus: <http://www.alecoq.ee/a-le-coqist/meist/olvi-grupp/> – 16.04.2018.
8. AS A. le Coq. Vitamineral Power. Saadaval arvutivõrgus: <http://www.alecoq.ee/toode/vitamineral-power/> – 19.12. 2017.
9. AS Creditinfo. Trendid, mis mõjutavad joogitootjate äri, 2015. Saadaval arvutivõrgus: blog.creditinfo.ee/2016/09/trendid-mis-mojutavad-joogitootjate-ari/ –12.02.2018.
10. BNS. Ossinovski tegi ettepaneku magustatud jookidele suhkrumaksu kehtestamiseks – Postimees 08.09.2016 Saadaval arvutivõrgus: <https://tarbija24.postimees.ee/3829129/ossinovski-tegi-ettepaneku-magustatud-jookidele-suhkrumaksu-kehtestamiseks> –11.12.2017.
11. ENSA – European Natural Soy And Plant Based Foods Manufacturers Association. Position of ENSA on the Finnish Tax on Sweets. 25 November 2014. Online: <http://www.ensa-eu.org/wp-content/uploads/2015/01/Position-of-ENSA-on-the-Finnish-Tax-on-Sweets.pdf>. – 07.12.2017.

12. European Commission. State aid: Commission finds Hungary's food chain inspection fee and tax on tobacco sales in breach of EU rules. Brussels, 4 July 2016. Online: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2404_en.htm. – 07.12.2017.
13. European Parliament. Parliamentary questions. 19 October 2016. P-007855-16. Question for written answer to the Commission, Rule 130 by Anneli Jäätteenmäki (ALDE). Online: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+WQ+P-2016-007855+0+DOC+XML+V0//EN>. – 07.12.2017.
14. Klaos, K., Isand, D., Kaarna, R. Tervisekäitumist mõjutava maksustamise analüüs ning magustatud jookide maksu kontseptsioon, Tallinn 2017. Saadaval arvutivõrgus: https://www.rahandusministeerium.ee/et/system/files_force/document_files/2017-tervisekaitumist_mojutava_maksustamise_analuus.pdf?download=1 – 23.04.2018.
15. Koovit, K. Soome leht Tallinki uuest laevast: Läänemere suurim ostukeskus, vähem kajuteid ja ei ühtki päästepaati – Ärileht 19.10.2016. Saadaval arvutivõrgus: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/soome-leht-tallinki-uuest-laevast-laanemere-suurim-ostukeskus-vahem-kajuteid-ja-ei-uhtki-paastepaati?id=75965711> – 05.04.2018.
16. Latgale. Overview of Latvian excise duty system, updated 13 April 2006. Online: www.latgale.lv/en/files/download?id=124 – 30.01.2018.
17. Library of Congress. Finland: Tax on Chocolate and Sweets to Be Eliminated 2017. <http://www.loc.gov/law/foreign-news/article/finland-tax-on-chocolate-and-sweets-to-be-eliminated-2017/> – 12.01.2018.
18. London Economics in association with Global Energy Decisions. Structure and Performance of Six European Wholesale Electricity Markets in 2003, 2004 and 2005 Part IV, presented to Directorate General Competition 26th February 2007. Online: http://ec.europa.eu/competition/sectors/energy/2005_inquiry/electricity_final_part4.pdf. – 17.03.2018.
19. Magustatud joogi maksu seadus 457 UA, Seletuskiri magustatud joogi maksu seaduse eelnõu juurde. Saadaval arvutivõrgus: <https://m.riigikogu.ee/download/a13b5a00-6ab8-4842-99bf-3b0e8679421e> – 23.04.2018.
20. Oja, T. Tallink kaotas Viikingile turuosa – Postimees 09.01.2018. Saadaval arvutivõrgus: <https://majandus24.postimees.ee/4369297/tallink-kaotas-vikingile-turuosa> – 22. 01.2018.
21. Olop, N.-M. Ossinovski eeldab, et suhkrumaks kehtestatakse 2019. aastast – Postimees 18.09.2017. Saadaval arvutivõrgus:

- <https://majandus24.postimees.ee/4247953/ossinovski-eeldab-et-suhkrumaks-kehtestatakse-2019-aastast> – 20.10.2017.
22. Paas-Mohando, K. Pikmets, H. Kibemagus suhkrumaks – Äripäev 08.12.2016. Saadaval arvutivõrgus: <https://www.aripaev.ee/arvamused/2016/12/08/katri-paas-mohando-helmut-pikmets-kibemagus-suhkrumaks> – 11.11.2017.
 23. Saeima izskata iniciatīvu mainīt PVN likmes pārtikas produktiem – Dienas Bizness 14.12.2017. Online: <http://www.db.lv/zinas/saeima-izskata-iniciativu-mainit-pvn-likmes-partikas-produktiem-469917> – 30.01.2018.
 24. Saku AS. Carlsberg Grupp. Saadaval arvutivõrgus: <https://saku.ee/et/olletehasest/carlsberg-grupp/> – 16.04.2018.
 25. Sanitex OÜ. Oatly šokolaadimaitseline kaerajook. Saadaval arvutivõrgus: <https://www.sanitex.ee/ee/Jahutatud-tooted/Piim-ja-piimatooted/Piimajoogid/OATLY-Sokolaadimaitseline-kaerajook-1-1.html> – 16.01.2018.
 26. Selver AS. Karastusjoogid ja toonikud. Saadaval arvutivõrgus: https://www.selver.ee/joogid/karastus-ja-energiajoogid-toonikud/karastusjoogid-toonikud?product_brand=2580. – 12.01.2018.
 27. Selver AS. Karastusjoogid, toonikud. Coca-cola Zero, COCA-COLA, 2 L. Saadaval arvutivõrgus: <https://www.selver.ee/coca-cola-zero-coca-cola-2-l-1> – 05.04.2018.
 28. Selver AS. Mahlad- ja konsentraadid. Siirupid. Saadaval arvutivõrgus: <https://www.selver.ee/joogid/veed-mahlad-siirupid-smuutid/mahlad-ja-konsentraadid-siirupid?dir=asc&order=price&p=2&price=-10> – 12.01.2018.
 29. Selver AS. Spordijoogid. Apelsinimaitseline gaseerimata isotooniline spordijook, OSHEE, 750 ml. Saadaval arvutivõrgus: <https://www.selver.ee/apelsinimaitseline-gaseerimata-isotooniline-spordijook-oshee-750-ml-1> – 05.04.2018.
 30. Selver AS. Spordijoogid. Saadaval arvutivõrgus: <https://www.selver.ee/joogid/spordijoogid-pulbrid-batoonid/spordijoogid> – 03.03.2018.
 31. Selver AS. Spordijoogid. Selver. Spordijook Fresh, ISOSTAR, 500 ml. Saadaval arvutivõrgus: <https://www.selver.ee/spordijook-fresh-isostar-500-ml-1> – 05.04.2018.
 32. Selver AS. Tooted. Jogurtid, jogurtijoogid. Saadaval arvutivõrgus: https://www.selver.ee/piimatooted-munad-void/jogurtid-jogurtijoogid?p=2&product_segment=4125%2C4666 – 18.01.2018.

33. Selver AS. Veed. Saadaval arvutivõrgus: https://www.selver.ee/joogid/veed-mahlad-siirupid-smuutid/veed?product_brand=2433 – 19.12. 2017.
34. Selver AS. Veed. Saadaval arvutivõrgus: https://www.selver.ee/joogid/veed-mahlad-siirupid-smuutid/veed?product_brand=2433 – 19.12. 2017.
35. State Revenue Service of the Republic of Latvia. Excise Duty. Online: <https://www.vid.gov.lv/en/node/57163> – 30.01.2018.
36. World Health Organisation. Fiscal policies for diet and the prevention of noncommunicable diseases. Technical Meeting Report 5–6 May 2015, Geneva, Switzerland. Published 2016. Online: http://www.aho.afro.who.int/networks/sites/default/files/fiscal_policies_for_diet_and_the_prevention_of_noncommunicable_diseases_0.pdf – 12.03.2018.
37. World Health Organisation. Overweight and obesity in 2014. Online: <http://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs311/en/> – 11.12.2017.

LISAD

LISA 1

ACNielsen Eesti OÜ andmed karastusjookide turumahtude kohta 2016. aastal.

EESTI TOIDUKAUPLUSED, KIOSKID, TANKLAD
MÜÜK MILJONITES LIITRITES
2016 AASTA

KARASTUSJOOGID JA KALI	35.6
<i>Tavalised</i>	33.5
<i>Light</i>	2.1
VESI	66.6
<i>Tavalised</i>	54.8
<i>Near Water (Vichy Fresh, Aura Fruit, Vitamineral jne)</i>	11.8
MAHLAD, NEKTARID JA MAHLAJOOGID	28.8
<i>100% mahlad</i>	9.0
<i>Nektarid</i>	9.8
<i>Mahlajoogid</i>	10.0
ENERGIA- JA SPORDIJOOGID	3.9
JÄÄTEE	3.2

Allikas: ACNielsen Eesti OÜ

SWEETENED BEVERAGE TAX ACT DRAFT AND ITS COMPADIBILITY WITH THE CRITERIA LISTED UNDER ARTICLE 107 OF THE TREATY ON THE FUNCTIONING OF THE EUROPEAN UNION

Summary

In 2016, the Minister of Health and Labour of the Republic of Estonia Jevgeni Ossinovski announced the plan to implement the Sweetened Beverage Tax Act. This measure was to be a part of the fight against the increasing obesity among the entire population of Estonia. The preparation process for the said act was done in a rush, as the draft, explanatory notes and the deeper analysis of the impacts of this tax were carried out in a very short period of time. Despite the strong criticism from the public and various competition law experts, the act was passed in the parliament of Estonia in June 2017 and was sent to the President of the Republic of Estonia to be declared. However, the President vetoed the act. The reasoning behind such decision varied. One of the unofficial reasons could have been that the said tax Act is not compatible with the European Union rules of state aid. The strong political will to implement the said tax Act in the near future existed for a longer period of time until in April 2018 the government of Estonia announced that the Sweetened Beverage Tax Act will not be implemented for the time being.

The purpose of this master thesis is to identify whether the draft of the Sweetened Beverage Tax Act fulfils the state aid criteria listed under Article 107 of the Treaty on the Functioning of the European Union (hereinafter: TFEU) and might therefore be *prima facie* defined as state aid. Due to the recent decision of the Estonian government, the practical problem with state aid under the said Act in Estonia is not relevant at the moment, since the tax will not be implemented any time soon. Nevertheless, it is not sure whether such measure could be implemented some time in the future. Due to the fact that the basis for this master thesis is European Union law, the results of this master thesis can nevertheless be used when analysing all similar specific tax measures in context of state aid. According to the the overall practice of the European Union, the exact tax object is irrelevant, as long as the measure is selective and fulfils the other criteria for being a state aid. Hence, this master thesis can be used at all times in all cases when there is a link between Article 107 TFEU and a specific tax measure, if such measure is progressive in form and contains separate exclusions from the system of reference.

Due to the limited scope, the author will concentrate solely on the criteria presented under Article 107 TFEU and on that reason will not analyse the possibility for the said tax to be competitive with the internal market either under the rules of the General Block Exemption Regulation and its extensions or under the *de minimis* Regulation. Although, due to the design of the measure, there is a small likelihood that the general block exemption rules and the *de minimis* rules could be fulfilled. The author will also exclude the HORECA (the term is a syllabic abbreviation of Hotels/Restaurants/Cafés) sector from the scope of the current paper. The objective of this master thesis is not to determine the exact relevant markets, therefore the assessment of all the relevant markets is barely hypothetical.

The method of the following research paper is legal comparative-analytical method, where the legislation and parameters of the draft of Sweetened Beverage Tax Act are to be compared to the legislation of the European Union, existing case law and theoretical materials. A separate study regarding the fulfilment of the presented criteria and the consistency of the said act with the European Union rules is to be conducted. The European Commission has the sole authority to assess cases related to state aid. For that reason – analysing the matter of state aid rules must be proceeded from the European Union legislation and case law. Hence, the primary sources to be used in assessment of the hypothetical relevant markets are the existing legislation for state aid and the case law of the Court of Justice of the European Union, case law of the European Commission and the case law of relevant national Competition Authorities. As for the secondary sources, the author will use published theoretical material and online statistical material.

According to Article 107(1) TFEU: ‘Any aid granted by a Member State or through state resources in any form whatsoever which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods shall, in so far as it affects trade between Member States, be incompatible with the internal market.’ Hence, state aid measures in general are prohibited, if the following criteria are fulfilled. First, the aid must be granted to an undertaking either by a Member State or through state resources. Second, an economic advantage must be given to the beneficiaries. Third, such advantage must be selective in nature. Last, the given selective advantage must distort competition and trade between Member States. In order for a measure to be state aid, all the previously listed criteria have to be fulfilled simultaneously.

In general, various tax measures are part of the fiscal sovereignty of a Member State. Therefore, the European Union does not have the authority to dictate Member States which tax measures can be chosen to be implemented. However, the European Union Law is applicable in cases where a tax measure threatens to harm the objectives of the European Union, for example the objective of achieving the single market, and is not general in nature or includes specific derogations, which can potentially prefer in a selective way some undertakings to other undertakings being in a comparable legal and factual situation. Namely, such tax measures fall into the scope of Article 107 TFEU. Therefore, in the present case, as the Sweetened Beverage Tax Act is a state measure specific in nature, the assessment of the said Act under Article 107 TFEU is justified.

It can be concluded that the Sweetened Beverage Tax Act's three exclusions – based on the sugar content of the products (all sweetened beverages containing under 5 grams of sugar per 100 millilitres, but not containing any other sweeteners), based on the exclusion of various milk products (in a hypothetical situation, where European Commission has granted Estonia the right to exclude milk products from the scope of the said Act, but has not included various plant-based drinks to such exclusion) and based on the nature of international travels (all sweetened beverages purchased by the consumers to consume during the journey or as take-away goods during international air and boat travels are to be excluded from the said Act) – *prima facie* fulfil the criteria under Article 107(1) TFEU to be state aid. The reasons for such fulfilment are following.

As for the first two criteria, the aid measures must be granted to undertakings either by the state or through the state resources. Sweetened Beverage Tax Act is a state measure. Hence, it is granted through the state resources. First, the aid is given to undertakings. Undertakings either producing or importing sweetened beverages are undertakings according to the concept of state aid, because both the producers and importers offer goods on the relevant market and are therefore engaged in an economic activity. According to the case law, the definition of 'aid' is very wide. The Sweetened Beverage Tax Act contains aid from state resources, since through the exclusions of the said tax act, the state will lose tax revenue. Hence the given state aid, is in a negative form, if there is a selective advantage to the undertakings, meaning that the aid will manifest in the loss of tax revenue for the state as some undertakings are not obliged to pay the said tax. Therefore, the sweetened beverage tax, if the measure gives a selective

advantage to undertakings, is given through the state resources and can be attributed to the state.

When it comes to the sugar content of the products, it is a measure that gives a selective advantage from the state resources to some undertakings producing beverages that do not fall under the scope of the said Act. This also applies to the case if such products in nature are very similar to other products, which will not receive a selective advantage from the state. Such exclusion is especially problematic with the products not always falling under the scope of the said Act, such as near water products. Currently, both of the biggest sweetened beverage producers in Estonia, A. le Coq and Saku, produce near water products. The products of Saku contain usually over 5 grams of sugar per 100 millilitres of product, but some products of A. le Coq usually contain less than 5 grams of sugar per 100 millilitres of product. Therefore, in case if Sweetened Beverage Tax Act is adopted, A. le Coq will enjoy a tax break while receiving an economic advantage in form of a negative aid. Such advantage may also manifest in a bigger profit of A. le Coq, when the undertaking decides that it will increase the prices of near water products, although it is not obliged to pay the sweetened beverage tax. It might also manifest in the loss of customers of Saku, when in a hypothetical case of increase of prices, some consumers consuming the near water products of Saku decide to start consuming products of A. le Coq instead.

When it comes to tax measures, a three-level test has been developed in order to assess the selectivity of a measure. First, a system of reference must be identified. In the current case, the system of reference is the Sweetened Beverage Tax Act. Second, the potential exclusions under the said act must be identified and an analysis must be conducted, whether such exclusions are selective in nature. Last, the *prima facie* selectivity can be justified through the objectives of the tax measure, when such exclusions are necessary for the tax measure to function and to fulfil its objectives.

Currently, when it comes to the exclusion based on the sugar content of a product, the exclusion is indeed selective in nature, preferring some products over other similar products. When it comes to the explanatory notes of the said Act, such exclusion cannot be justified on the basis of the objectives of the Sweetened Beverage Tax Act. The objective of the said Act is to tackle the growing problem with the obesity in Estonia by directing consumers to consume fewer calories by taxing sweetened beverages. Setting the level of taxation on 5 grams of sugar per 100 millilitres of product in a way that leaves similar products without equal taxation will most

probably not fulfil the said objective. Furthermore, the fact that all the products containing other sweeteners are taxed regardless of how much sweeteners such products contain, does not help to fulfil the objective of the Sweetened Beverage Tax Act either. As stated previously, the objective of the said Act is to direct the consumers to consume fewer calories. Usually other sweeteners contain fewer calories than sugar and by consuming such products the objective of the said tax Act is fulfilled, as the consumers will consume fewer calories. Hence, taxing selectively products which contain other sweeteners, is actually against the overall objective of the said tax Act.

The author also conducted an analysis of the relevant case law. In case of the Danish saturated fat tax, the European Commission found that despite the objective to protect the public health, the design of the said tax could not help to fulfil the said objective. Therefore, the selectivity could not have been justified through the objectives of the said tax. The situation is similar with the Sweetened Beverage Tax Act, in which the objective of the said tax is to protect the public health, but the design of the measure does not help to achieve such goals, rather the design of the said measure sabotages the fulfilment of the objectives of the said Act.

The author also analysed a similar tax implemented in Latvia. The said measure is not progressive and taxes equally all the beverages containing either sugar or other sweeteners or both regardless of the actual sugar or sweetener content of such products. The author found that the measure of Latvia is not selective in nature. Thus, if the Sweetened Beverage Tax Act would have a similar design, it could not be state aid, since one of the criteria to be state aid – selectivity – is not fulfilled. Therefore, when planning to implement a similar measure in the future, Estonia should consider using a more similar design to the Latvian tax.

The author also analysed two measures which were implemented in Hungary – a progressive foodchain turnover tax and a tax on tobacco industry. According to the European Commission, both of the said measures were *prima facie* selective and could not have been justified through the objective of the said measures. The objective of the tobacco industry tax was to protect the public health, as it is also with the Sweetened Beverage Tax Act. It was found that both the level of taxation and the progressiveness did not help to achieve the objectives of the said tax. Although the sweetened beverage tax differs from the tobacco industry tax, it does also contain different levels of taxation. No reasoning could be found in the explanatory notes of the said Act regarding the specific levels of taxation either. Hence, it can be stated that the sweetened

beverage tax is selective in nature when it comes to the exclusion based on the sugar content of the product.

The exclusion based on the sugar content of the product can also distort competition and affect the trade between Member States. It is a measure capable of affecting the turnovers and profits of undertakings. Hence it can potentially distort competition. Since the two biggest sweetened beverage producers in Estonia are part of international group companies, a cross-border effect also exists, meaning that the measure can distort trade between Member States. Furthermore, the measure has a capability to potentially affect the scope of the geographic market of the sweetened beverages, creating a new market barrier. According to the case law, the creation of new market barriers affects the trade between Member States. Therefore, all the state aid criteria regarding the first exclusion are fulfilled and the measure is *prima facie* state aid under Article 107 TFEU.

The exclusion based on the various milk products, but not including plant-based drinks gives a potential advantage to different milk producers. In case when the tax is implemented, the tax will increase the prices of plant-based products due to the fact that the producers of plant-based products are obliged to pay sweetened beverage tax, whereas various milk producers are not obliged to do so and thus receive an advantage in form of a tax break. If the prices rise hypothetically in addition to the already added sweetened beverage tax, consumers might be in some cases willing to shift from plant-based products to milk products. Hence, undertakings importing plant-based products might lose customers and therefore suffer from a decrease of both turnover and profits. Such advantage is selective in form and cannot be justified through the objectives of the sweetened beverage tax. This is mainly due to the fact that the explanatory notes of the Sweetened Beverage Tax Act are silent on justifying the said exclusion. But a tax measure selective in nature can only be justified, if it is somehow related to the achievement of the objectives of the tax measure. Hence, the said exclusion is selective.

This exclusion may also distort competition and trade between Member States. It can worsen the market position of the importers of various plant-based products due to the decrease of both turnover and profits. Due to the current situation, where there are not plant-based products producers in Estonia, there is also a cross-border effect to the trade between Member States. Therefore the exclusion can also affect the trade between Member States. Furthermore, the said tax might make the relevant market of Estonia so unattractive, that it might also affect the willingness of all potential newcomers, which is a sign of the trade between Member States

being affected by a state aid measure. Therefore, when it comes to the exclusion of milk products, the criteria for being a state aid measure under Article 107 TFEU are fulfilled.

Based on the nature of international travels, a selective advantage from the state resources is given as well, when all the undertakings producing and distributing sweetened beverages to international air and ship companies are freed of paying the said tax, regardless of the actual sugar content in these products. With this exclusion, the direct beneficiaries are the undertakings that are able to sell more products to international air and ship companies and can therefore benefit more from not falling under the scope of the said act. The indirect beneficiaries could be in turn all the air and ship companies, who are therefore able to sell these products with a lower price, because paying the sweetened beverage tax is excluded from the duties of the producers who they buy their products from. But due to the high unlikelyhood that the on-board shops of the ship companies and the regular shops operating on the mainland compete with each other, the *prima facie* assessment concludes that there are no indirect beneficiaries regarding the said exclusion.

The said exclusion is selective in nature, since it prefers some producers to others due to the number of agreements such producers have with the ship companies. The explanatory notes of the said tax Act are silent on the justifications of the said exclusion. The only available material is the opinion of AS Tallink Grupp. The said opinion does not give an objective reasoning to the exclusion based on international travels. The only reasoning the said opinion provides is directly related to the economic aspects of AS Tallink Grupp, which is not sufficient to justify the existence of the said exclusion. Hence, the said exclusion is selective. The exclusion can manifest in the distortion of the competition and therefore also alter the trade between the Member States. It might affect the market position of some sweetened beverage producers and worsen it. In conclusion, undertakings producing or importing sweetened beverages receive negative state aid and the criteria for this exclusion are fulfilled.

In conclusion, the exclusions listed under the Sweetened Beverage Tax Act fulfil the criteria under Article 107 TFEU. Therefore, the said measure can *prima facie* be defined as state aid.

Due to the fact that state aid is regulated on the European Union level, the results of this master thesis can be used throughout all the Member States of the European Union when assessing all existing and potentially implemented food taxes or tax measures, which are specific in nature, provided that such measures are progressive and include different exclusions. Therefore, it is

irrelevant that the Sweetened Beverage Tax Act will not be implemented in Estonia for now. The author truly hopes that when there is a plan to implement such measure in the near future, changes are made to the existing draft. Protecting public health is a noble objective, but it cannot be achieved through breaching the core principles of the European Union.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Birgitta Ots,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

„MAGUSTATUD JOOGI MAKSU SEADUSE EELNÕU KOKKUSOBIVUS EUROOPA LIIDU TOIMIMISE LEPINGU ARTIKLIS 107 SÄTESTATUD RIIGIABI KRITEERIUMITEGA“,

mille juhendaja on LL.M Tanel Kalas, kaasjuhendaja PhD Katre Luhamäe,

- 1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, 23.04.2018